

# *Ústavno-súdne zásahy do rozhodovacej činnosti správcov dane*

**Miroslav Štrkolec**

## **I. ÚSTAVNÝ SÚD AKO OCHRANCA A GARANT ÚSTAVNOSTI**

Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Je ochrancom a zároveň garantom ústavnosti a jeho právomoc vymedzuje siedma hlava Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) v prvom oddiele a v rovine podústavného práva je jeho právomoc bližšie upravená v zákone č. 38/1993 Z.z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov. Základné právomoci zverené ústavnému súdu sú rozhodovať o súlade právnych predpisov, podávať výklad ústavy a ústavných zákonov ak je vec sporná, rozhodovať o individuálnych sťažnostiach osôb namietajúcich porušenie základných práv a slobôd. Toto je základné vnímanie právomocí ústavného súdu nielen laickou ale aj odbornou verejnosťou.

Aké sú potom možnosti ústavného súdu zasahovať svojou rozhodovacou činnosťou do rozhodovacej činnosti realizovanej správcami dane pri výkone správy daní? Je vôbec v súlade s poslaním a ústavným postavením ústavného súdu, aby zasahoval do rozhodovacej činnosti správcov dane? Sú správcovia dane viazaní výkladom daňovo-právnych noriem, ktorý podáva ústavný súd?

Odpoveď na tieto otázky sa pokúsim formulovať v nasledujúcich riadkoch.

## **II. ZÁKONNOSŤ V DAŇOVOM KONANÍ - VŠEOBECNÉ VÝCHODISKÁ**

Orgány daňovej správy, ktorých základnou zložkou sú správcovia dane sú rovnako ako všetky ostatné štátne orgány viazané čl. 1 ods. 1 ústavy, ktorý charakterizuje Slovenskú republiku adjektívom právny štát. Znakom právneho štátu je aj právna istota, ktorú možno vyjadriť aj požiadavkou na predvídateľnosť rozhodovacej činnosti správcov dane. Účastník každého konania (daňový subjekt) musí vedieť v právnom štáte predpokladať akým smerom sa bude rozhodovacia činnosť konkrétneho orgánu (správca dane) uberať. Základným prvkom právneho štátu je povinnosť štátnych orgánov konať vo všetkých právnych procesoch len na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon (čl. 2 ods. 2 ústavy). Z tohto pohľadu je to potom najmä zákonnosť, ktorá musí charakterizovať všetky druhy právnych procesov – ide o bezpodmienečnú požiadavku na konanie v súlade so zákonom, a to nielen v súlade s príslušnou procesnou úpravou ale taktiež a najmä v súlade s hmotnoprávnou normou, ktorá stanovuje konkrétne práva a povinnosti subjektov práva.

Zákonnosť v daňovom konaní, ktoré je hlavnou obsahovou zložkou správy daní je *expressis verbis* vyjadrená v § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, ktorý upravuje základné zásady daňového konania. Zásada zákonnosti je medzi základnými zásadami daňového konania uvedená na prvom mieste, čo symbolizuje jej postavenie a význam v hierarchii všetkých zásad daňového konania. Zásadu zákonnosti s kľudným svedomím možno považovať za „*conditio sine qua*

non“, čiže bezpodmienečnú podmienku, bez ktorej to v daňovom konaní nie možné a od ktorej sa nemožno odchyliť.

Zásada zákonnosti je v zákone o správe daní a poplatkov konštruovaná tak, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Zákonnosť v daňovom konaní teda možno charakterizovať troma pojmovými znakmi.

Zotrývajú v medziach ústavy je potrebné poukázať aj na mimoriadne dôležité ustanovenie ústavy formulované v jej záverečných ustanoveniach, podľa ktorého výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou<sup>1</sup>. Ide o základné ústavné interpretačné pravidlo, ktoré v záujme a v prospech ústavnosti vyžaduje ústavne konformný výklad (interpretáciu) a aplikáciu všetkých v daňovom konaní uplatňovaných právnych predpisov. Ústavnoprávna teória<sup>2</sup> ako aj doktrína ústavného súdu<sup>3</sup> v tejto súvislosti používa označenie generálna interpretačná a realizačná norma. Požiadavka ústavne konformného výkladu zákonov je formulovaná najmä so zreteľom na ochranu základných práv a slobôd fyzických osôb a právnických osôb, ktoré vyplývajú tak z ústavy ako aj Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“)<sup>4</sup>.

V daňovom konaní musia správcovia dane rešpektovať najmä tieto ústavne garantované práva a slobody, ktoré sa v jeho rámci uplatňujú v rôznom rozsahu:

- rovnosť v dôstojnosti i v právach (článok 12 ods. 1 ústavy),
- zákonnosť ukladania povinností (článok 13 odsek 1 písm. a) ústavy)
- právo na ochranu súkromného a rodinného života (článok 19 ods. 2 ústavy)
- právo na ochranu pred neoprávneným zhromažďovaním, zverejňovaním alebo iným zneužívaním údajov o svojej osobe (článok 19 ods. 3 ústavy)
- právo vlastníť majetok (článok 20 ústavy)
- ochrana osobných údajov (článok 22 odsek. 1 ústavy)
- právo na informácie (článok 26 ods. 1 ústavy)
- právo podnikat' a uskutočňovať inú zárobkovú činnosť (článok 35 ods. 1 ústavy)
- právo na súdnu a inú právnu ochranu (článok 46 ods. 1 ústavy),
- právo na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy súdom na princípe generálnej klauzuly (článok 46 ods. 2 ústavy),
- právo na náhradu škody spôsobenej nezákonným rozhodnutím alebo nesprávnym úradným postupom (článok 46 ods. 3 ústavy)
- právo odoprieť výpoveď (článok 47 ods. 1 ústavy)
- právo na právnu pomoc a rovnosť v konaní (článok 47 ods. 2, 3 ústavy)
- právo na tlmočníka (článok 47 ods. 4 ústavy)
- právo na prerokovanie vecí bez zbytočných priet'ahov<sup>5</sup> (článok 48 ods. 2 ústavy).

<sup>1</sup> Článok 152 odsek 4 ústavy.

<sup>2</sup> ČIČ, M. a kol: Komentár k Ústave Slovenskej republiky, Vydavateľstvo Matice slovenskej, Martin, 1997, s. 586.

<sup>3</sup> Napr. nález ústavného súdu I. ÚS 241/07 z 18. septembra 2008 alebo nález ústavného súdu I. ÚS 117/07 zo 4. februára 2009

<sup>4</sup> Dohovor o ochrane ľudských práv a základných slobôd v znení dodatkových protokolov publikovaný pod 209/1992 Zb.

<sup>5</sup> V minulosti sa sporadicky objavovali názory, že v daňovom konaní ani v správnom konaní ústava SR nepriznáva jeho účastníkom právo na prerokovanie vecí bez zbytočných priet'ahov. Tieto názory sa však

Ak sa vrátíme k základnej zásade daňového konania, ktorou je zákonnosť možno konštatovať nasledovné.

Základom zákonnosti je postup v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V intenciách vyššie uvedeného ide predovšetkým o postup v súlade s ústavou ako aj so zákonmi tak z oblasti daňového práva hmotného ako aj daňového práva procesného. Vzťah ústavnosti a zákonnosti je pritom hierarchický. Zákonnosť sa odvodzuje z princípov ústavnosti a musí byť s nimi v súlade<sup>6</sup>. Ústavnosť je teda jadrom zákonnosti. Napriek tomu, že hovoríme o daňovom konaní teda o procese regulovanom normami procesného daňového práva, požiadavka zákonnosti sa vzťahuje s rovnakou vážnosťou aj na postup v súlade s hmotno-právnymi predpismi. Sú to práve hmotno-právne normy, ktorých správna aplikácia je v konečnom dôsledku podmienkou zákonného rozhodnutia v daňovom konaní. Hmotno-právne normy totiž stanovujú základné daňové prvky (subjekt, predmet, základ a sadzba dane). Tak napríklad otázka oprávnenosti zahrnutia výdavkov konkrétneho daňovníka dane z príjmov do daňových výdavkov, ktoré znižujú základ dane, a teda v konečnom dôsledku znižujú aj daňovú povinnosť, je výlučne otázkou, ktorú upravujú hmotno-právne ustanovenia zákona o dani z príjmov<sup>7</sup>. Inak povedané, samotná zákonnosť vo formálnom procese (v daňovom konaní) a dodržanie príslušných procesno-právných ustanovení zákona o správe daní a poplatkov ešte nezaručuje zákonné rozhodnutie z pohľadu hmotno-právnej úpravy. Zákonné rozhodnutie je výsledkom daňového konania len vtedy ak správca dane postupoval v súlade s príslušnými hmotno-právnymi normami, ktoré správne aplikoval na riadne zistený skutkový stav, a v konaní rešpektoval príslušné procesno-právne normy. Opačný postup zakladá porušenie práva, ktorého nápravy sa možno domáhať predovšetkým pred všeobecnými súdmi (správnymi súdmi) a po splnení ústavou a zákonom stanovených podmienok aj pred ústavným súdom.

Druhým pojmovým znakom zákonnosti v daňovom konaní je ochrana záujmov štátu a obcí. Uvedený postulát súvisí s tým, že primárnym účelom predpisov daňového práva je vytvoriť také právne prostredie, ktorým sa zabezpečí tvorba príjmovej stránky verejných rozpočtov v takom rozsahu, ktorý umožní plniť jednotlivé úlohy a funkcie verejnoprávnych subjektov. Preto je aj daňové konanie založené na nadradenosti záujmov štátu a obcí pred záujmami daňových subjektov.

Ochranu záujmov štátu a obcí v daňovom konaní však nemožno požadovať absolútne, ale len v kontexte s tretím pojmovým znakom zákonnosti v daňovom konaní, teda s požiadavkou na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Samozrejme, vzhľadom na charakter daňového práva a jeho primárnu fiskálnu funkciu, nad právami daňových subjektov prevažujú ich povinnosti. Daňové subjekty však majú zo zákona celý rad práv a právom chránených záujmov, ktoré musia správcovia dane rešpektovať, a ktoré vyplývajú tak z noriem hmotného práva ako aj noriem procesného práva.

---

ukázali ako nesprávne, čo okrem iného v náleze konštatoval aj ústavný súd, ktorý výslovne uviedol, že právo na prerokovanie veci bez zbytočných prietáhov podľa článku 48 ods. 2 ústavy sa priznáva aj v konaní orgánov verejnej správy (Nález ústavného súdu II. ÚS 62/99 zo 14. júla 1999).

<sup>6</sup> Napr. nález ústavného súdu II. ÚS 58/98

<sup>7</sup> §§ 19 až 21 zákona č. 595/2003 Z.z.

### III. SUBSIDIARITA ÚSTAVNÉHO SÚDU A PRÁVOMOC SPRÁVNÝCH SÚDOV

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. Ako to vyplýva z citovaného čl. 127 ods. 1 ústavy, právomoc ústavného súdu poskytovať ochranu základným právam a slobodám je daná iba subsidiárne, teda iba vtedy, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhodujú iné súdy, t.j. všeobecné súdy.

Rozhodovacia činnosť daňových orgánov má ako bolo vyššie uvedené dôležité ústavné medze – preskúmateľnosť zákonnosti ich rozhodnutí súdom v rámci správneho súdnictva ako súčasť ústavou garantovaných základných práv a slobôd podľa čl. 46 ods. 2 ústavy. Rovnako tak ústavná kompetenčná norma (čl. 142 ods. 1 ústavy) stanovuje, že súčasťou právomoci všeobecných súdov je preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy a zákonnosť rozhodnutí, opatrení alebo iných zásahov orgánov verejnej moci, ak tak ustanoví zákon.

Preskúvanie zákonnosti rozhodovacej činnosti orgánov verejnej správy správnymi súdmi je pritom založené na princípe generálnej klauzuly, z ktorej vyplýva, že súdom je preskúmateľné v zásade každé rozhodnutie orgánu verejnej správy, vrátane toho, o ktorom zákon výslovne neuvádza, že je preskúmateľné. Zároveň však princíp generálnej klauzuly umožňuje, aby zákonom boli z preskúvania súdmi vylúčené na princípe negatívnej enumerácie rozhodnutia, ktorých súdny prieskum je vylúčený. Takto však z právomoci súdu nemôže ani zákon vylúčiť preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Vychádzajúc z ústavy teda správne súdy preskúmajú zákonnosť, nie však vhodnosť, účelnosť či účinnosť rozhodnutí, opatrení či zásahov daňových orgánov. Právomoc správnych súdov je bližšie upravená v V. časti Občianskeho súdneho poriadku (zákon č. 99/1963 Zb. v znení neskorších predpisov).

V rámci preskúvania zákonnosti v oblasti správy daní je vychádzajúc z uvedených ústavných a zákonných noriem úlohou správnych súdov aj rozhodovať o prípadných porušeníach základných práv a slobôd fyzických osôb a právnických osôb (daňových subjektov). Ústavný súd už opakovane uviedol<sup>8</sup>, že ochrana ústavou, resp. dohovorom garantovaných práv a slobôd nie je zverená len ústavnému súdu ale aj všeobecným súdom, ktorých sudcovia sú pri rozhodovaní viazaní ústavou, ústavným zákonom, medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 2 a 5 ústavy a zákonom (čl. 144 ods. 1 ústavy).

Správne súdy sú teda v právnom poriadku Slovenskej republiky oprávneným orgánmi naprávať nezákonnosť v rozhodovacej činnosti a postupoch správcov dane a iných príslušných orgánov rozhodujúcich v rámci výkonu správy daní<sup>9</sup>. Správne súdy sú pritom

<sup>8</sup> napr. nález ústavného súdu II. ÚS 13/01

<sup>9</sup> bližšie pozri napr. MOLITORIS, P.: Právo občana na súdny prieskum rozhodnutí v daňovom exekučnom konaní, In.: Teória a prax verejnej správy: zborník z príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie organizovanej Fakultou verejnej správy UPJŠ v Košiciach: Košice 27.-28.10.2005, UPJŠ, Košice, 2006, s. 283 - 286

vybavené aj kasačnou právomocou oprávňujúcou ich zrušovať (nie však meniť) rozhodnutia orgánov daňovej správy v prípadoch stanovených zákonom (§ 250j ods. 2, ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku). V prípade zrušenia rozhodnutia je orgán daňovej správy po vrátení veci na ďalšie konanie viazaný právnym názorom správneho súdu (§ 250j ods. 6 Občianskeho súdneho poriadku).

Otázka, ktorú si je potrebné v tejto súvislosti (aj vzhľadom na úvod tohto príspevku) položiť je, aké sú možnosti právnej ochrany dotknutého daňového subjektu v prípade, že správny súd nenapraví svojim rozhodnutím nezákonnosť v rozhodovacej činnosti správu dane (orgánu daňovej správy).

#### **IV. ÚSTAVNOSÚDNY ZÁSAH DO ROZHODOVACEJ ČINNOSTI SPRÁVCOV DANE (KONKRÉTNY PRÍPAD)**

Ústavný súd vo svojej judikatúre konštantne zdôrazňuje, že súčasťou práva na súdnu ochranu je aj právo na jej poskytnutie v zákonom predpokladanej kvalite (napr. IV. ÚS 1/02). Na účely tohto príspevku v ďalšom texte poukážem na konkrétny prípad z rozhodovacej činnosti ústavného súdu, kedy tento na podklade individuálnej sťažnosti rozhodoval o porušení práva na súdnu ochranu rozhodnutím správneho súdu, ktorý preskúmaval zákonnosť rozhodnutia daňových orgánov v konaní vedenom pod č. k. I. ÚS 241/07.

Podstatné námietky sťažovateľky (obchodnej spoločnosti) v konaní pred ústavným súdom spočívali v tom, že žalobou na správnom súde sa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia daňového riaditeľstva. Krajský súd rozsudkom žalobu zamietol a na odvolanie sťažovateľky bol jeho rozsudok potvrdený rozsudkom najvyššieho súdu. Sťažovateľka poukazovala v žalobách na nezákonnosť napádaných rozhodnutí daňového riaditeľstva, ako aj prvostupňových rozhodnutí správcu dane, ktorými správca dane dorubil sťažovateľovi rozdiel na dani z príjmov právnických osôb. Podstatu nezákonnosti týchto rozhodnutí sťažovateľka videla predovšetkým v tom, že správca dane nesprávne posúdil otázku platnosti lízingových zmlúv (konštatoval ich neplatnosť) a v dôsledku toho neuznal lízingové splátky platené sťažovateľkou na základe lízingových zmlúv za náklady vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Krajský súd v odôvodnení svojho zamietavého rozsudku uviedol, že v danom prípade je rozhodujúcou skutočnosťou posúdenie, či nájomné hradené na základe lízingových zmlúv je výdavkom (nákladom) podľa zákona o daniach z príjmov. Krajský súd dospel po preskúmaní žalobou napadnutých právoplatných rozhodnutí daňového riaditeľstva k záveru, že lízingové zmluvy sú neplatné od samého začiatku a preto nájomné hradené sťažovateľkou na základe týchto neplatných zmlúv nemožno v zmysle zákona o daniach z príjmov uznať za náklady vynaložené na dosiahnutie zabezpečenie a udržanie príjmov. Obdobne najvyšší súd dospel k záveru, že lízingové zmluvy sú neplatné od samého začiatku.

V rozhodnutí krajského súdu a najvyššieho súdu ako správnych súdov videla sťažovateľka porušenie jej práva na súdnu ochranu a preto podala sťažnosť na ústavný súd. Záseh do svojich ústavných a dohovorom zaručených práv sťažovateľka zhrnula tak, že predmetné rozsudky súdov sú nielen nesprávne, ale aj nedostatočne odôvodnené, pričom samotný výklad hmotno-právnych predpisov (vrátane daňových noriem) uskutočnený všeobecnými súdmi vykazuje značný stupeň arbitrárnosti, keďže nemá žiadnu oporu v existujúcom hmotnom práve. Pritom predmetnými rozsudkami sa priznáva zjavne neprimeraná ochrana niekomu, komu v skutočnosti neprináleží, a pri správnej aplikácii noriem hmotného práva by mu

nemohla byť nikdy priznaná, čo je v rozpore s ústavne zaručeným právom na súdnu ochranu (čl. 46 ods. 1 ústavy), ako aj právom na spravodlivý proces (čl. 6 ods. 1 dohovoru).

Podstata rozhodovania ústavného súdu teda spočívala v otázke, či správne súdy poskytli sťažovateľke (daňovému subjektu) súdnu ochranu pred namietaným nezákonným rozhodnutím daňového orgánu. Ústavný súd nálezom I. ÚS 241/07 z 18. septembra 2008 rozhodol tak, že základné právo sťažovateľky na súdnu ochranu rozsudkom najvyššieho súdu porušené bolo, tento rozsudok zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

V odôvodnení nálezu ústavný súd okrem iného uviedol: „*Ústavný súd zdôrazňuje, že pri súdnom preskúmaní zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov musí všeobecný súd zohľadňovať, že týmito rozhodnutiami sa ukladá daňovému subjektu daňová povinnosť, ktorá priamo zasahuje do jeho majetkovej sféry a redukuje rozsah jeho majetku. Všetky daňové normy sú zo svojej podstaty založené na tom, že prioritne chránia záujem štátu, resp. iného verejného telesa (obce, vyššieho územného celku) na zabezpečení dostatočného objemu príjmov v prospech ich rozpočtov. Základným účelom daňového konania, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov, je vybratie dane tak, aby v globálnom vyjadrení výsledkov všetkých daňových konaní pred všetkými orgánmi daňovej správy nedošlo k zníženiu daňových príjmov verejných rozpočtov.*

*Ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Za situácie, kde právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje (na rozdiel od občanov, ktorý môžu konať všetko, čo nie je zakázané). Z tejto maximy potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. Inak povedané, v prípade pochybností sú povinné (orgány verejnej moci) postupovať miernejšie - in dubio mitius (Ústavný súd Českej republiky rozhodnutie sp. zn. IV. ÚS 666/02).*

*Výklad hmotno-právnych noriem najvyšším súdom a odôvodnenie jeho rozsudku sú však ústavne neakceptovateľné. Ak najvyšší súd dospel k záveru o neplatnosti predmetných právnych úkonov, bolo jeho povinnosťou dať v odôvodnení rozsudku jasnú a zrozumiteľnú odpoveď na otázku, prečo sú tieto zmluvy neplatné. Odpoveď súdu musí byť zrejmalá, jasná a zrozumiteľná nielen súdu, ale aj účastníkovi konania, keďže súd rozhoduje o jeho právnej veci. Konštatovanie absolútnej neplatnosti zmluvy, či iného právneho úkonu musí byť spojené s odkazom na konkrétnu právnu normu, ktorá uvedený nedostatok právneho úkonu sankcionuje neplatnosťou. V posudzovanom prípade tomu tak nebolo, a preto možno uzavrieť, že rozsudok najvyššieho súdu vykazuje vysoký stupeň arbitrárnosti.*

*Z hľadiska ústavno-súdnej ochrany práva sťažovateľky na súdnu ochranu je však dôležitejšia sporná otázka, či najvyšší súd správne posúdil otázku možného uznania platieb realizovaných na základe lízingových zmlúv do daňových výdavkov. Ústavný súd v tejto súvislosti uvádza, že podľa hmotno-právnej úpravy dane z príjmov v posudzovanom zdaňovacom období platnosť, resp. neplatnosť zmluvy (právneho úkonu) z pohľadu súkromnoprávneho nemala vplyv na skutočnosť, či výdavky realizované na jej základe sú, alebo nie sú daňovým výdavkom. Pokiaľ ide o posudzovanie konkrétneho výdavku a jeho uznanie, resp. neuznanie za daňový výdavok, rozhodujúce je to, či ide o výdavok, ktorý je vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie*

*a udržanie zdaniteľných príjmov (§ 24 ods. 1 zákona o daniach z príjmov) pri rešpektovaní časovej a vecnej súvislosti v danom zdaňovacom období.*

*Najvyšší súd v odôvodnení rozsudku na strane jednej citované ustanovenia zákona o daniach z príjmov (§ 24 ods. 1 a 4) uvádza, avšak bez toho, aby v súlade s ústavne formulovaným princípom ústavne konformného výkladu správne vyložil ich obsah a zmysel. Odôvodnením svojho rozsudku nedal náležite odôvodnenú odpoveď na otázku, či sťažovateľkou realizované výdavky boli, alebo neboli podľa ustanovení zákona o daniach z príjmov daňovými výdavkami. Odôvodnenie rozhodnutia a použitý výklad obsahu a zmyslu právnej normy súdom je takto v rozpore nielen s čl. 152 ods. 4 ústavy, ale aj s čl. 1 ods. 1 ústavy, a teda s princípom právneho štátu, ktorého súčasťou je aj princíp právnej istoty zahŕňajúci prvok predvídateľnosti práva. Podľa § 24 ods. 1 zákona o daniach z príjmov výdavky (náklady) vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov sa pre zistenie základu dane odpočítajú vo výške preukázanej daňovníkom a vo výške ustanovenej týmto zákonom a osobitnými predpismi. Bolo preto primárne povinnosťou najvyššieho súdu pri preskúmaní rozsudku krajského súdu zisťovať naplnenie týchto hmotno-právnych predpokladov na uznanie daňových výdavkov. Ústavný súd v tejto súvislosti poukazuje na skutočnosť, že v daňovom konaní, ktoré predchádzalo súdnemu konaniu o preskúmanie rozhodnutí daňového riaditeľstva, bol tieto skutočnosti povinný preukázať daňový subjekt (sťažovateľka). Sťažovateľka v žalobe na krajskom súde uviedla, že tieto podmienky splnené boli. Sťažovateľka bola povinná preukázať v daňovom konaní, že tieto výdavky boli v ekonomickej súvislosti s príjmami, ktoré podliehali zdaneniu, zároveň bola povinná preukázať ich výšku a taktiež súlad ich výšky so zákonom a osobitnými predpismi. Ak sťažovateľka toto dôkazné bremeno v daňovom konaní uniesla, a napriek tomu jej všeobecný súd neposkytol ochranu pred účinkami nezákonného rozhodnutia správneho orgánu, porušil jej ústavné práva.*

*Ako totiž vyplýva z rozhodnutí daňového riaditeľstva (na správnosti a zákonnosti ktorých postavili odôvodnenie svojich rozsudkov aj všeobecné súdy), splnenie podmienky vecnosti, teda že predmetný majetok obstaraný formou finančného lízingu sa v danom období využíval na dosiahnutie zdaniteľných príjmov, nebolo v konaní spochybnené. Daňové orgány (a rovnako aj všeobecné súdy) však nesprávne vykladali ďalšiu zákonnú podmienku uznania daňových výdavkov, a to preukázanie ich výšky. Ústavný súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, že zákon o daniach z príjmov účinný v rozhodnej dobe požadoval, aby daňovník preukázal výšku realizovaného výdavku. Ústavný súd rešpektuje, že každý výdavok má svoj právny dôvod, ktorý sa v daňovom konaní taktiež môže skúmať, avšak zákonnú podmienku preukázateľnosti treba spájať primárne s preukázaním výšky výdavku, a nie s preukázaním právneho dôvodu jeho realizácie. Ani prípadná neplatnosť právneho úkonu (ktorá môže nastať len zo zákonných dôvodov), nemusí mať vždy za následok nemožnosť uznania výdavku na jeho základe realizovaného do daňových výdavkov. Napokon táto skutočnosť vyplýva aj zo správania orgánov daňovej správy voči sťažovateľke, keď výdavky na základe tých istých lízingových zmlúv podľa tvrdení sťažovateľky v rámci daňovej kontroly za iné zdaňovacie obdobie uznali za daňové výdavky. Pri preskúmaní rozhodnutí daňového riaditeľstva však takto všeobecný súd nepostupoval, príslušnú právnu normu vykladal ústavne neprijateľným spôsobom, čím neposkytol sťažovateľke ústavou zaručené právo na súdnu ochranu zaručené v čl. 46 ods. 1 ústavy. Všeobecné súdy pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutí daňového riaditeľstva rozhodli celkom arbitrárne, svojvoľne a bez toho, aby mal ich záver o nemožnosti uznania sťažovateľkou realizovaných výdavkov oporu v spisovom materiáli.*

*Aké závery potom možno vyvodit' z príkladmo uvedeného nálezu ústavného súdu?*

Predovšetkým súdny prieskum zákonnosti konania a rozhodovania správcov dane a im nadriadených orgánov prislúcha v zásade všeobecným súdom (správnym súdom). Tie sú nielen oprávnené ale aj povinné poskytnúť daňovému subjektu súdnu ochranu pred nezákonným rozhodnutím správcu dane. Táto ich povinnosť je daná generálne vo vzťahu k všetkým nezákonným rozhodnutiam všetkých orgánov verejnej správy. V daňovom konaní to platí o to viac, že rozhodnutia v ňom vydané zasahujú do majetkovej a tým aj do osobnej slobody jednotlivca<sup>10</sup>. Kasačné oprávnenie správnych súdov a s tým spojená následná viazanosť daňového orgánu právnym názorom správneho súdu je dostatočným prostriedkom právnej (súdnej) ochrany daňových subjektov pred nezákonnosťou pri výkone správy daní.

Neposkytnutie súdnej ochrany správnymi súdmi však pre daňový subjekt otvára ďalšiu možnosť a tou je ústavná sťažnosť smerujúca (rešpektujúc princíp subsidiarity) proti konečnému rozhodnutiu správneho súdu. Rozhodnutie ústavného súdu je pritom konečné a v prípade uplatnenie kasačnej právomoci ústavnému súdu, je správny súd v ďalšom konaní viazaný právnym názorom ústavného súdu (§ 56 ods. 3 zákona o ústavnom súde).

Z načrtnutých procesných postupov a právnych procesov je zrejmé, že ústavný súd svojou rozhodovacou činnosťou môže ovplyvňovať rozhodovaciu činnosť správcov dane a do istej miery aj vykladať účel, obsah a zmysel hmotnoprávnych a procesnoprávnych noriem daňového práva. Výklad daňových noriem spočívajúcich v rovine podústavného práva ústavným súdom by však mal byť zdržanlivý a podávaný iba nevyhnutných prípadoch zlyhania správnych súdov. Im totiž primárne prislúcha prieskum zákonnosti rozhodovacej činnosti správcov dane a v jeho rámci aj výklad daňových noriem a to s ohľadom na viazanosť daňových orgánov nimi vysloveným právnym názorom..

Výklad daňových noriem ústavným súdom možno s ohľadom na nutnosť vyslovenia určitého právneho názoru pre ďalší postup správneho súdu považovať za prípustný. Nemal by však presahovať rámec potreby v každom individuálnom prípade a to vzhľadom na požiadavku minimalizácie zásahov ústavného súdu.

Pokiaľ ide o záväznosť výkladu daňovo-právnych noriem, tento vzhľadom na kontinentálnu tradíciu písaného práva nie je všeobecne použiteľný (v zásade nemá precedenčný význam) a je záväzný len pre konkrétny správny súd rozhodujúci o konkrétnej daňovej veci (inter partes). Následne v prípade zrušenia rozhodnutí daňových orgánov správnym súdom a vrátení veci na ďalšie (už daňové) konanie budú daňové orgány vychádzať z právneho názoru vysloveného správnym súdom, ktorý vychádza z právneho názoru vysloveného ústavným súdom.

Napriek absencii precedenčného významu nálezov, prípadne uznesení ústavného súdu je zrejmé, že právna prax sa na nich odvoláva (a bude odvolávať) aj v iných druhovo obdobných daňových veciach. Tak súdy (v odôvodnení rozhodnutí) ako aj daňové subjekty, resp. ich advokáti (v žalobách, či iných podaniach) sa často podporne opierajú práve o výklad daňových noriem podaný ústavným súdom.

---

<sup>10</sup> podľa V. BABČÁKA zásah v podobe rozhodnutia o daňovej povinnosti je vždy zásahom do majetkovej slobody daňového subjektu, ktorý však spôsobuje dôsledky aj v osobnej slobode daňového subjektu, keďže zužuje možnosti na slobodné rozhodovanie o nakladaní s finančnými prostriedkami. In.: BABČÁK, V.: Dane a daňové právo na Slovensku I., Vydavateľstvo Aprilla, Košice, 2008, s. 43.



## V. POZNÁMKA NA ZÁVER

Ústavný súd svojou judikatúrou najmä v individuálnych sťažnostných veciach v konaní podľa čl. 127 ústavy môže významným spôsobom zasahovať do rozhodovacej činnosti správcov dane. V zásade však nie priamo, ale prostredníctvom ústavno-súdnej kontroly rozhodovacej činnosti správnych súdov preskúmavajúcich zákonnosť rozhodnutí, opatrení a postupov správcov dane.

Každý zásah ústavného súdu však môže byť realizovaný len v nevyhnutných prípadoch, keď správne súdy neposkytnú daňovému subjektu súdnu ochranu pred nezákonným rozhodnutím správcu dane, teda porušili (mohli porušiť) ústavné právo daňového subjektu na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, resp. právo na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy súdom na princípe generálnej klauzuly (článok 46 ods. 2 ústavy).

Ústavný súd však vždy musí brať zreteľ na svoje ústavné postavenie a ústavou vymedzenú právomoc. Musí mať na zreteli aj vyššie uvedenú skutočnosť, že jeho rozhodnutia napriek tomu, že nie sú precedenčné, významným spôsobom ovplyvňujú právnu prax. Advokáti daňových subjektov orientovaní v judikatúre ústavného súdu sa potom dovoľávajú aplikácie rozhodnutí ústavného súdu aj v iných (niekedy obdobných, niekedy úplne iných) daňových veciach. Správne súdy sú potom akýmsi „filtrom“ posudzovania ich použiteľnosti v iných daňových veciach, pričom napätie medzi správnymi súdmi patriacimi do sústavy všeobecného súdnictva a ústavným súdom je všeobecne známe<sup>11</sup>.

### LITERATÚRA:

1. BABČÁK, V.: Daňové právo, UPJŠ, Košice, 2005
2. ČIČ, M. a kol: Komentár k Ústave Slovenskej republiky, Vydavateľstvo Matice slovenskej, Martin, 1997
3. MOLITORIS, P.: Právo občana na súdny prieskum rozhodnutí v daňovom exekučnom konaní, In.: Teória a prax verejnej správy: zborník z príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie organizovanej Fakultou verejnej správy UPJŠ v Košiciach: Košice 27.-28.10.2005, UPJŠ, Košice, 2006
4. ROZEHNAL, T., ŠRAMKOVÁ, D.: Milníky v judikatúre daňového a celného práva, In. Milníky práva v stredoeurópskom priestore, Univerzita Komenského, Bratislava, 2009 (v tlači).

### AUTOR:

JUDr. Miroslav Štrkolec, PhD.  
Právnická fakulta UPJŠ Košice  
Kováčska 26, 040 01 Košice  
e-mail: miroslav.strkolec@upjs.sk

---

<sup>11</sup> O situácii v Českej republike pozri napr. ROZEHNAL, T., ŠRAMKOVÁ, D.: Milníky v judikatúre daňového a celného práva, In. Milníky práva v stredoeurópskom priestore, Univerzita Komenského, Bratislava, 2009 (v tlači).