



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 446/2024-9

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Molnára a sudcov Petra Straku a Ľuboša Szigetiho (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **Ergomed Poliklinika, s.r.o.**, Moldavská cesta 21/A, Košice, IČO 36 751 103, zastúpenej SUCHÝ & PARTNERS s. r. o., Horná 13, Banská Bystrica, proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/1/2020 z 30. marca 2022 a proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/105/2022 z 27. marca 2024 a postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a .**

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť a skutkový stav

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 9. júla 2024 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkami krajského súdu a najvyššieho správneho súdu označenými v záhlaví tohto uznesenia. Zároveň navrhuje napadnuté rozsudky zrušiť, vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie a priznať jej náhradu trov právneho zastúpenia.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že sťažovateľka podala u správcu dane (Daňový úrad Košice, pozn.) tzv. hlásenie o dani z príjmov zo závislej činnosti za rok 2018 s dátumom splatnosti 30. apríl 2019, ku ktorému následne podala dodatočné hlásenie o dani z príjmov, z ktorého vyplynul daňový nedoplatok v sume 30 598,40 eur. Na základe toho bol správcom dane zostavený výkaz nedoplatkov č. 10181117/2019 k 25. júlu 2019 na sumu daňového nedoplatku vo výške 30 598,40 eur. Správca dane začal rozhodnutím z 5. augusta 2019 proti sťažovateľke daňové exekučné konanie prikázaním pohľadávky z účtu v banke. Daňovou exekučnou výzvou z 8. augusta 2019 správca dane vyzval sťažovateľku podľa § 91 ods. 2 písm. f) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) na zaplatenie daňového nedoplatku vo výške 30 592,79 eur do 8 dní

a zároveň jej oznámil začatie exekučného konania na základe exekučného titulu, ktorým je vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov č. 101811177/2019. Proti daňovej exekučnej výzve z 8. augusta 2019 podala sťažovateľka odvolanie s odôvodnením, že ide o zrazené a vybrané preddavky na daň z príjmov zo závislej činnosti za rok 2018, ktoré sú nevymáhateľné z dôvodu povolenej reštrukturalizácie uznesením Okresného súdu Košice I sp. zn. 26R/2/2018 z 23. novembra 2018 a exekúcia je preto neprípustná. Zároveň namietala, že exekučná výzva je neurčitá a že za pohľadávku na dani z príjmov fyzických osôb nezodpovedá a nemá pasívnu legitimáciu, ktorú majú zamestnanci.

3. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím z 31. októbra 2019 zamietlo odvolanie sťažovateľky a potvrdilo odvolaním napadnutú exekučnú výzvu správcu dane s odôvodnením, že nie je nepreskúmateľná a neurčitá, pretože obsahuje všetky zákonom predpísané náležitosti. Výkaz nedoplatkov zostavuje správca dane podľa údajov evidencie daní oznámených daňovým dlžníkom v daňových priznaniach a daňových hláseniach, prípadne vyplývajúcich z právoplatných rozhodnutí a všetky tieto údaje sú teda daňovému dlžníkovi známe. Predmetný nedoplatok vznikol po začatí reštrukturalizačného konania na základe hlásenia podaného po 1. máji 2019, preto sa naň účinky povolenia reštrukturalizácie nevzťahujú. Zároveň skonštatoval, že výzva smeruje proti správnej osobe sťažovateľky, pretože ide o neuhradenú daň zrazenú sťažovateľkou, ktorá podala hlásenie o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti a ktorej zodpovednosť za nedoplatok ako zamestnávateľa vyplýva zo zákona.

4. Sťažovateľka podala proti tomuto rozhodnutiu správnu žalobu, v ktorej namietala neurčitosť a nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia, nedostatok svojej pasívnej vecnej legitimácie, pretože za pohľadávku na dani z príjmov zo závislej činnosti zodpovedá zamestnanec, a nesprávne právne posúdenie neprípustnosti daňovej exekúcie s poukazom na to, že jednotlivé splátky preddavkov na daň sa stali splatnými v priebehu roka 2018, teda už pred uplynutím lehoty na prihlásenie pohľadávok do reštrukturalizácie a už v tom období bola správcovi dane známa aj výška jednotlivých preddavkov. Podľa názoru sťažovateľky bolo preto povinnosťou správcu dane vymáhanú daňovú pohľadávku prihlásiť riadne a včas podľa zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Na podporu tohto svojho tvrdenia predložila znalecký posudok č. 2/2019 vypracovaný Ing. Ladislavom Pampurom, PhD.

5. Krajský súd napadnutým rozsudkom zamietol správnu žalobu sťažovateľky. Rovnako ako správne orgány, aj krajský súd dospel k právnomu názoru, že účinky povolenia reštrukturalizácie sa na sporný daňový nedoplatok nevzťahujú, pretože daňová povinnosť vznikla a stala sa splatnou až podaním hlásenia o vyúčtovaní dane 30. apríla 2019. Krajský súd poukázal na to, že rozhodujúcim pre správne posúdenie vzniku daňovej povinnosti je práve výpočet dane, ktorý sa prejaví v hlásení o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti znížených o sumy podľa § 5 ods. 8, o zamestnaneckej prémii a o daňovom bonuse. Až výpočet dane, ktorý zohľadňuje odvedené, prípadne aj nesprávne odvedené alebo neodvedené preddavky na daň, predstavuje vznik daňovej povinnosti. K vzniku daňovej povinnosti (a zároveň aj daňovej pohľadávky) nedochádza neodvedením preddavku na daň z príjmu v lehote do 5 dní po dni výplaty podľa § 35 ods. 6 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). V zmysle § 2 písm. u) zákona o dani z príjmov preddavkom na daň je povinná platba na daň, ktorá sa platí v priebehu zdaňovacieho obdobia, ak skutočná výška dane za toto zdaňovacie

obdobie nie je ešte známa. Skutočná výška dane je známa až podaním hlásenia o vyúčtovaní dane z príjmov (hlásenie sa podľa § 39 ods. 11 zákona o dani z príjmov považuje za daňové priznanie). Podľa § 2 písm. f) daňového poriadku preddavok na daň nie je daňovým nedoplatkom. Sťažovateľka podala hlásenie 30. apríla 2019, v ktorom najprv nevykázala žiaden daňový nedoplatok ani preplatok, avšak v dodatočnom hlásení, ktoré podala 13. augusta 2019, vykázala daňový nedoplatok vo výške 39 758,22 eur. Daňová povinnosť v zmysle už uvedeného sťažovateľke vznikla až dňom podania hlásenia. K námietke nedostatku pasívnej legitímácie krajský súd uviedol, že podľa § 2 písm. v) zákona o dani z príjmov je platiteľom dane fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá je povinná zraziť alebo vybrať daň alebo preddavok na daň od daňovníka a ktorá je povinná daň alebo preddavok na daň vybrané od daňovníka alebo zrazené daňovníkovi odvádzať správcovi dane a majetkovo za ne zodpovedá. Z uvedeného vyplýva, že žalobca ako platiteľ dane bol jednak povinný zraziť preddavok na daň a zároveň bol povinný zrazený preddavok na daň odvádzať správcovi dane, čo v priebehu zdaňovacieho obdobia nerobil, čo aj priznal v podanom hlásení o zrazených preddavkoch na daň z príjmov. Ako z už citovaného § 2 písm. v) zákona o dani z príjmov vyplýva za zrazené preddavky žalobca aj majetkovo zodpovedá, a preto je sťažovateľka pasívne legitimovaná na to, aby zodpovedala za daňový nedoplatok pozostávajúci z neodvedených preddavkov na daň z príjmov.

6. Proti tomuto rozsudku podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom tak, že ju ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 Správneho súdneho poriadku s odôvodnením, že napadnutý rozsudok jasne, logicky a presvedčivo vyriešil všetky pre posúdenie veci podstatné skutočnosti. S právnym názorom krajského súdu sa najvyšší správny súd stotožnil. Ku kasačnej námietke, že krajský súd nevychádzal zo znaleckého posudku, ktorý sťažovateľka v konaní predložila, najvyšší správny súd uviedol, že úlohou znalca je podať v danej veci odbornú expertízu, a nie právny názor. V danom prípade išlo o posúdenie právnej otázky, či pohľadávku, ktorá vznikla na zrazených preddavkoch na dani z príjmov za obdobie roku 2018, je možné považovať za pohľadávku, ktorá vznikla pred povolením reštrukturalizácie, teda pred 15. decembrom 2018, resp. za pohľadávku, ktorá vznikla až po povolení reštrukturalizácie. Najvyšší správny súd konštatoval, že krajský súd dostatočným spôsobom správne vysvetlil, že predmetnú pohľadávku je nutné považovať za pohľadávku, ktorá vznikla po vyhlásení reštrukturalizácie. Zdôvodnil, že v danej veci je rozhodujúcim pre správne posúdenie vzniku daňovej povinnosti výpočet dane, ktorý sa prejavil v hlásení o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti. Až tento výpočet, ktorý zohľadňuje odvedené, prípadne aj nesprávne odvedené alebo neodvedené preddavky na daň, predstavuje vznik daňovej povinnosti.

II.

Argumentácia sťažovateľky

7. Proti napadnutým rozsudkom krajského súdu a najvyššieho správneho súdu podala sťažovateľka ústavnú sťažnosť, v ktorej zotrváva na názore, že preddavky na daň ako platiteľka dane zrazila, len ich v stanovenej lehote neodviedla, a preto muselo byť správcovi dane už v priebehu roka 2018 známe, akú sumu mala sťažovateľka na preddavkoch odvieť. Nesúhlasí preto s tvrdením všeobecných súdov, že až podaním hlásenia o zúčtovaní dane bola známa výška daňového nedoplatku. Zvýraznila, že ňou podané hlásenie z 30. apríla 2019 bolo nulové, až dodatočné hlásenie z 13. augusta 2019 vykázalo daňový nedoplatok. Sťažovateľka zastáva názor, že správne súdy sa nevysporiadali s jej námietkou nepreskúmateľnosti exekučnej výzvy, a namieta

aj neakceptovanie znaleckého posudku, ktorý vypracoval odborník. Obsah znaleckého posudku nebol v konaní podľa názoru sťažovateľky vyvrátený žiadnym relevantným dôkazom. Z uvedených dôvodov považuje napadnuté rozsudky za arbitrárne, neodôvodnené a porušujúce jej právo na spravodlivý proces.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

8. Podstatou ústavnej sťažnosti je namietané porušenie práva na spravodlivý proces a súdnu ochranu, ktoré videla sťažovateľka v právnom posúdení prípustnosti daňovej exekúcie napriek predchádzajúcej reštrukturalizácii, v ktorej nebola vymáhaná daňová pohľadávka prihlásená podľa osobitného zákona. Sťažovateľka zastáva názor, že prihlásená mala byť. Rozporuje splatnosť daňového nedoplatku ustálenú správnymi orgánmi na obdobie až po povolení reštrukturalizácie v roku 2019, pretože jednotlivé mesačné sumy preddavkov na daň nadobudli podľa jej názoru priebežne splatnosť v roku 2018.

III.1. K namietanému porušeniu práv napadnutým rozsudkom krajského súdu:

9. Z obsahu ústavnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľka proti napadnutému rozsudku krajského súdu podala kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol najvyšší správny súd. Obsah podanej kasačnej sťažnosti v podstatnom zodpovedá jej argumentácii použitej v ústavnej sťažnosti, pričom sťažovateľka ani netvrdí, že by nejakú námietku uplatnenú v ústavnej sťažnosti nemohla uplatniť už v podanej kasačnej sťažnosti.

10. Ústavný súd poukazuje na princíp subsidiarity zakotvený v čl. 127 ods. 1 ústavy, ktorý vylučuje právomoc ústavného súdu na prieskum namietaných porušení rozsudkom krajského súdu, preto ústavný súd podľa § 56 ods. 2 písm. a) v spojení s § 132 ods. 1 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) v tejto časti ústavnú sťažnosť odmietol pre nedostatok právomoci na jej prerokovanie.

III.2. K namietanému porušeniu práv napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu:

11. Ústavný súd pripomína, že (rovnako ako správny súd) nie je skutkovým súdom, resp. súdom tretej či štvrtej inštancie, ktorý by preskúmaval skutkové a právne závery všeobecných súdov. Toto konštatovanie je v okolnostiach tejto veci o to dôležitejšie, že sťažovateľka ústavný súd svojimi námietkami uvedenými v ústavnej sťažnosti práve do tejto pozície postavila. O tom svedčí skutočnosť, že námietky sťažovateľky v jej ústavnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu sa v podstate prekrývajú s jej námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti proti rozsudku krajského súdu, resp. i s jej námietkami uvedenými v správnej žalobe proti rozhodnutiu finančného riaditeľstva.

12. Ústavný súd sa v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti oboznámil s napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu (v spojení s predchádzajúcim rozsudkom krajského súdu), aby posúdil zlučiteľnosť jeho obsahu s limitmi práv, ktorých porušenie sťažovateľka namieta. Uvedený prieskum vykonal ústavný súd v medziach svojich právomocí, a teda posudzoval kvalitu odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu a ústavnú súladnosť interpretácie právnej úpravy, ktorú najvyšší správny súd vo veci sťažovateľky aplikoval, inými slovami, ústavnú udržateľnosť napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu.

13. Najvyšší správní soud posúdil vec sťažovateľky a s dostatočne jasným a zrozumiteľným odôvodnením potvrdil závery krajského súdu. Všeobecné súdy vychádzali z toho, že preddavok na daň z príjmov fyzickej osoby zo závislej činnosti nie je daňovým nedoplatkom. Ide o povinnú priebežnú platbu na daň, za ktorej zrazenie, odvedenie aj záverečné ročné zúčtovanie v súlade so zákonom platiteľ dane (zamestnávateľ) zodpovedá. Hlásenie o ročnom zúčtovaní dane má povahu daňového priznania a jeho predmetom sú preddavky (a iné platby) za zdaňovacie obdobie (predchádzajúceho kalendárneho roka). Až z tohto hlásenia je možné určiť skutočnú výšku daňovej povinnosti za celé zdaňovacie obdobie. Takto určená výška daňového nedoplatku (nezaplatenej splatnej dane) je v danom prípade predmetom výkazu nedoplatkov, ktorý je exekučným titulom. Všeobecné súdy preto ustálili, že daňová pohľadávka z nedoplatku na dani z príjmov vznikla a stala sa splatnou až v období po povolení reštrukturalizácie v čase podania hlásenia, čiže sťažovateľkou tvrdené zákonné účinky reštrukturalizácie sa na spornú pohľadávku uplatnenú exekučnou výzvou nevzťahujú. Právne úvahy predostreté sťažovateľkou v konaní pred všeobecnými súdmi a rovnako v konaní pred ústavným súdom nie sú spôsobilé vyvrátiť správnosť tohto právneho názoru a jeho zákonný podklad.

14. K námietke neakceptovania odborného posúdenia znalcom najvyšší správní súd uviedol, že ide o právne posúdenie veci, ktoré znalcovi neprináleží, ale je vecou všeobecných súdov. Túto odpoveď poskytnutú najvyšším správnym súdom považuje ústavný súd za ústavne akceptovateľnú, pretože ide o právnu otázku posúdenia vzniku a splatnosti daňovej povinnosti a daňového nedoplatku vychádzajúcu z právnej úpravy, a nie odborné posúdenie skutkovej otázky.

15. Z uvedeného vyplýva, že ústavný súd nenašiel v argumentácii sťažovateľky opodstatnenosť. Na jej argumenty, ktoré opakovala už v podanom odvolaní, správnej žalobe, ako aj kasačnej sťažnosti, najvyšší správní súd odpovedal adekvátnym, logickým a ústavne udržateľným spôsobom, jeho závery sú dostatočne odôvodnené, dotknuté ustanovenia daňového poriadku interpretoval ústavne súladným spôsobom. Sťažovateľkou uvádzané tvrdenia nijako nesignalizujú také pochybenia najvyššieho správneho súdu, ktoré by vytvárali priestor na možnosť vyslovenia porušenia základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy po prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie.

16. Rovnaký záver možno vysloviť aj vo vzťahu k označenému právu podľa čl. 20 ods. 1 ústavy, pretože ústavný súd nezistil možnosť zásahu zo strany najvyššieho správneho súdu do majetkovej sféry sťažovateľky, keďže zásah do majetkovej sféry sťažovateľky predstavujúci povinnosť sťažovateľky zaplatiť nedoplatok dane z príjmu na základe rozhodnutí správcu dane v spojení s rozhodnutiami finančného riaditeľstva bol preskúmaný krajským súdom, ako aj najvyšším správnym súdom a ich závery sú riadne odôvodnené a nie sú svojvoľné [porov. rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) vo veci Iofil AE v. Grécko zo 7. 9. 2021, bod 42].

17. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru ESLP týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, z ktorej vyplýva, že vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové, argumentujúc, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (hard core of public-authority prerogatives; porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98,

rozsudok Veľkej komory EŠLP z 12. 7. 2001, body 24, 31). Výnimku z tejto zásady EŠLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

18. Rešpektujúc uvedenú judikatúru EŠLP, ústavný súd prihliadol na skutočnosť, že vo veci sťažovateľky správne orgány neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o vymoženie daňového nedoplatku, t. j. nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikabilitu čl. 6 ods. 1 dohovoru v danom prípade (k tomu porovnaj *Engel and Others v. Holandsko*, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna EŠLP z 8. 6. 1976, bod 82), a dospel k záveru, že na vec sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru.

19. Vychádzajúc z uvedeného, ústavný súd ústavnú sťažnosť v tejto časti odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

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

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

V Košiciach 24. septembra 2024

Peter Molnár
predseda senátu