



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 35/2017-33

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 18. januára 2017 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti PPC Power, a. s., Magnetová 12, Bratislava, zastúpenej advokátom Mgr. Martinom Škublom, Advokátska kancelária Škubla & Partneri s. r. o., Digital Park II, Einsteinova 25, Bratislava, vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s čl. 1 ods. 1 a čl. 48 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj práva na spravodlivé súdne konanie zaručeného v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a práv zaručených v čl. 36 ods. 1 a 2 a čl. 38 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 3 Sžnz 2/2015 a jeho rozsudkom z 25. mája 2016 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť obchodnej spoločnosti PPC Power, a. s., **o d m i e t a** ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 16. augusta 2016 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti PPC Power, a. s. (ďalej len „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia jej základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) v spojení s čl. 1 ods. 1 a čl. 48 ods. 1 ústavy, ako aj práva na spravodlivé súdne konanie zaručeného v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a práv zaručených v čl. 36 ods. 1 a 2 a čl. 38 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v konaní vedenom pod sp. zn. 3 Sžnz 2/2015 a jeho rozsudkom z 25. mája 2016.

2. Zo sťažnosti vyplýva, že najvyšší súd napadnutým rozsudkom sp. zn. 3 Sžnz 2/2015 z 25. mája 2016 zamietol žalobu sťažovateľky podanú podľa § 250v Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) vo veci ochrany proti nezákonnému zásahu orgánu verejnej správy, ktorého sa mal dopustiť Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „daňový úrad“) vydaním oznámenia č. 9900420/5/3994443/KuŠG z 31. júla 2015 o začatí daňovej kontroly u sťažovateľky pre daň z emisných kvót za rok 2011. Podľa sťažovateľky nezákonnosť tohto zásahu spočíva v tom, že daňový úrad vykonáva predmetnú daňovú kontrolu u sťažovateľky nezákonne, pretože neboli splnené zákonné podmienky na jej vykonávanie; daňový úrad nespísal o začatí daňovej kontroly riadnu zápisnicu; za daňový úrad konala neoprávnená osoba, ktorá nemala riadne poverenie na jej vykonanie; oznámenie o daňovej kontrole nemalo riadne zákonné náležitosti (napr. miesto jej výkonu bolo označené len neurčito a nebolo doručené sťažovateľke). Okrem toho podľa sťažovateľky „... daň z emisných kvót je v rozpore s právom EÚ...“, pričom aj „... zákonodarca potvrdil, že daň z emisných kvót bola v rozpore s právom EÚ a aj Ústavou SR, a preto platenie tejto dane (od roku 2012) zrušil...“, preto je sťažovateľka toho názoru, že nebola povinná platiť túto daň za rok 2011 „... z dôvodu pozastavenia účinnosti a zrušenia relevantného ust. § 51b zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov...“. Napokon, sťažovateľka uvádza, že o nezákonnom zásahu daňového úradu má svedčiť aj to, že 11. júna 2015 daňový úrad vydal rozhodnutie o prerušení predmetnej daňovej kontroly z dôvodu prebiehajúceho súdneho konania vedeného pod sp. zn. 3 Sžnz 2/2015, rozhodnutie z ktorého sťažovateľka napáda v konaní pred ústavným súdom, a v ten istý deň vydal daňový úrad

predbežné výsledky daňovej kontroly, ktoré rovnako, ako aj rozhodnutie o prerušení daňového konania, považuje sťažovateľka za nezákonné, pretože ich vydal zamestnanec daňového úradu v čase, keď ešte nebolo rozhodnuté o námietke zaujatosti uplatnenej sťažovateľkou proti nemu a ostatným zamestnancom daňového úradu.

3. Podanou sťažnosťou sťažovateľka namieta, že najvyšší súd sa vo svojom zamietavom rozsudku buď vôbec alebo iba nedostatočne vysporiadal s jej námietkami o nezákonnosti daňovej kontroly svedčiacimi o nezákonnosti zásahu daňového úradu, pričom síce *«...pri jednom z dôvodov [rozpor Dane s právom EÚ...] pripustil jeho opodstatnenie, avšak riešenie tohto „právneho problému“ odmietol a označil ho za „predčasné“. Odporca tak nielenže neposkytol Sťažovateľovi požadovanú ochranu pred nezákonným zásahom tým, že sa nevysporiadal so všetkými skutočnosťami, ktoré sú pre konanie a rozhodnutie významné, ale ešte aj tam, kde videl možný rozpor, sa rozhodol nekonať, pričom z okolností prípadu... je zrejmé, že tento rozpor bez jeho rozhodnutia položiť predbežnú otázku na SD EÚ odstránený nebude...»*. Podľa sťažovateľky je rozhodnutie najvyššieho súdu nedostatočne odôvodnené aj z dôvodu, že sa nevysporiadal s jej relevantnými žalobnými námietkami, podľa ktorých poverenie na vykonanie daňovej kontroly vydané daňovým úradom 9. apríla 2014 malo viaceré nedostatky, a tiež že daňový úrad nerozhodol o námietke zaujatosti podanej sťažovateľkou 11. marca 2015 proti riaditeľke daňového úradu a všetkým jeho zamestnancom.

4. Sťažovateľka namieta arbitrárnosť rozhodnutia najvyššieho súdu aj z dôvodu, že nevzhladol nezákonnosť zásahu daňového úradu vykonávajúceho u nej daňovú kontrolu aj napriek tomu, že daňový úrad ju vykonával v súvislosti s daňou z emisných kvót, zákonná úprava ktorej obsiahnutá s účinnosťou do 28. júna 2012 v § 51b zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) bola v čase vykonávania daňovej kontroly zrušená a neúčinná. V tejto súvislosti sťažovateľka poukázala na to, že rozhodnutím ústavného súdu sp. zn. PL. ÚS 114/2011 z 13. júna 2012 bola pozastavená účinnosť ustanovenia § 51b zákona o dani z príjmov, a to s účinnosťou od 29. júna 2012, pričom v ten istý deň bol v Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnený aj zákon č. 189/2012 Z. z., ktorým sa dopĺňa zákon č. 609/2007 Z. z.

o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu (ďalej len „novela“), pričom novelou bol v čl. IV novelizovaný aj zákon o dani z príjmu, a to tak, že s účinnosťou od 30. júna 2012 bol zrušený § 51b zákona o dani z príjmov, pričom podľa prechodného ustanovenia § 52p tejto novely *„Ustanovenia § 51b v znení účinnom do 29. júna 2012 sa použijú pri podávaní daňového priznania k dani z emisných kvót za posledné zdaňovacie obdobie predchádzajúce zdaňovaciemu obdobiu roka 2012.“*

Podľa sťažovateľky však citované prechodné ustanovenie novely je neaplikovateľné ani na zdaňovacie obdobie roku 2011, počas ktorého u nej daňový úrad vykonával daňovú kontrolu, pretože s účinnosťou k 29. júnu 2012 nemohol byť § 51b zákona o dani z príjmov účinný práve z dôvodu existencie rozhodnutia ústavného súdu sp. zn. PL. ÚS 114/2011 z 13. júna 2012, ktorým bola účinnosť tohto ustanovenia práve od 29. júna 2012 pozastavená. Podľa názoru sťažovateľky preto nebola povinná za zdaňovacie obdobie roku 2011 podávať žiadne daňové priznanie týkajúce sa dane z emisných kvót a ani ju platiť a daňový úrad nemal zákonné oprávnenie v súvislosti s touto daňou u nej vykonať daňovú kontrolu. V tejto súvislosti sťažovateľka uviedla, že *„Spochybňuje možnosť aplikácie týchto ustanovení z dôvodu, že tieto ustanovenia sa stali neúčinné, neplatné, resp. neurčité z dôvodu nesprávne zvoleného (resp. nesprávne načasovaného) legislatívneho procesu ich prijatia a dátumov uvedených v týchto ustanoveniach (právna úprava predsa nemôže inkorporovať inú, už zrušenú, právnu úpravu použitím pojmoslovia, ktoré používala iná, už zrušená, právna úprava), v dôsledku čoho zanikol právny základ pre Daň. Inak povedané, Sťažovateľ nespochybňuje, že zámerom zákonodarcu bolo ponechať Daň v platnosti a účinnosti, otázkou však je, či legislatívny spôsob, ktorým k tomuto kroku pristúpil, tento cieľ dosiahol...“*. Podľa sťažovateľky sa najvyšší súd v napádanom rozhodnutí s touto argumentáciou vôbec nevysporiadal.

5. Sťažovateľka v sťažnosti tiež uviedla:

«Odporca pripustil rozpor Dane s právom EÚ, hoci vyjadrenia Sťažovateľa v tomto smere považoval len za akési domnienky; s ohľadom na skutočnosť, že Úrad ešte nevydal v daňovej kontrole meritórne rozhodnutie („nemožno prejedikovať, či bude vydané vyrubovacie rozhodnutie a akým spôsobom bude odôvodnené“), položenie prejudiciálnej

otázky SD EÚ by však bolo podľa Odporcu predčasné. Konkrétne Odporca uviedol, že „s ohľadom na skutočnosť, že pre daň z príjmu z emisií neexistuje v práve EÚ acte éclairé, majú stanoviská navrhovateľa charakter iba domnienky a z hľadiska platného právneho stavu by situáciu mohlo objasniť iba prípadné polozenie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru EU, ktoré však musí mať jednoznačnú skutkovú súvislosť s predmetom konania ktorá v tomto konaní o nezákonnom zásahu nebola preukázaná a vzhľadom na neexistenciu meritórneho rozhodnutia správcu dane bola predčasnou.

... Odporca zrejme nepochopil právnu problematiku, o ktorej konal a rozhodoval... Odporca teda aj pri posudzovaní tejto skutočnosti pristúpil tak, akoby sa právnym problémom nechcel v skutočnosti zaoberať, a tak predkladal zjednodušené a zavádzajúce zdôvodnenia.

Pokiaľ ide o absenciu skutkovej súvislosti, ktorú Odporca neidentifikoval, tá je jednoznačne daná - nie je predsa možné posudzovať zákonnosť zásahu (spočívajúceho v konaní orgánu verejnej správy) bez posúdenia súladu tohto zásahu s právom EÚ. Inak povedané, vždy predsa existuje skutková súvislosť medzi nezákonnosťou daňovej kontroly, ktorej účelom je správne určenie Dane a právom EÚ, ktorá existenciu takejto Dane musí pripúšťať, ak má byť daňová kontrola zákonná. Nemožno totiž posudzovať zákonnosť daňovej kontroly bez posúdenia zákonnosti dane a zákonnosť dane nemožno zasa posúdiť bez posúdenia jej súladu s právom EÚ.»

6. Podľa sťažovateľky je záver najvyššieho súdu o predčasnosti predloženia predbežnej otázky o nesúlade dane z emisných kvót s právom Európskej únie Súdnemu dvoru Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) v období prebiehajúcej daňovej kontroly irelevantný a nepresvedčivý, pretože daňový úrad nemá oprávnenie sám predložiť takúto prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru a takúto právomoc má iba súd, takže vzhľadom na skutočnosť, že daňový úrad je povinný postupovať v súlade s platnou legislatívou, je nepochybné, že daňový úrad aj napriek uvedenému nesúladu s právom Európskej únie napokon predmetnú daň sťažovateľke aj vyrúbil, čomu však mohol najvyšší súd podľa sťažovateľky zabrániť, keby uvedenú predbežnú otázku Súdnemu dvoru predložil a vykonávanie daňovej kontroly dane z emisných kvót by vyhlásil za nezákonné, pričom v tejto spojitosti sťažovateľka tiež uviedla: „Je teda nesporné, že Odporca bol povinný

vyriešiť aj hmotnoprávny základ Dane ako nevyhnutný predpoklad pre výkon daňovej kontroly. Ak teda dospel k záveru, že sa Daň javí byť v rozpore s právom EÚ a odpoveď na tento rozpor nenašiel ani v existujúcej judikatúre SD EÚ, potom bol povinný podať návrh na SD EÚ. Keďže tak však neurobil, fakticky svojím rozhodnutím (hoci v rozpore s odôvodnením) akoby vyslovil záver o presnom opaku, t. j. že Daň je v súlade s právom EÚ. pretože nesúlada s právom EÚ môže vysloviť jedine SD EÚ... Pri takomto výklade výroku Rozsudku však Odporca odňal právo Sťažovateľovi na zákonného sudcu, čím zasiahol do práva Sťažovateľa podľa čl. 48 ods. 1 Ústavy SR a čl. 38 ods. 1 Listiny; z dôvodov právnej istoty preto Sťažovateľ namieta aj porušenie tohto práva.“

7. Vzhľadom na uvedené sa sťažovateľka domáha, aby po prijatí jej sťažnosti na ďalšie konanie ústavný súd nálezom takto rozhodol:

„Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 3 Sžnz/2/2015 svojím postupom a rozsudkom sp. zn. 3 Sžnz/2/2015 zo dňa 25.5.2016 porušil základné práva Sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 a 2 v spojení s čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 36 ods. 1 a 2 Listiny základných práv a slobôd a čl. 48 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 38 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd, a to všetko v spojení s čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd;

- rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžnz/2/2015 zo dňa 25.5.2016 sa zrušuje;

- vec sa vracia Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky na ďalšie konanie;

- Sťažovateľovi sa priznáva náhrada trov právneho zastúpenia, ktorú je Najvyšší súd Slovenskej republiky povinný vyplatiť na účet právneho zástupcu Sťažovateľa do jedného mesiaca od právoplatnosti nálezú Ústavného súdu SR.“

II.

8. 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.

9. Ústavný súd podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí senátu bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak. Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy vo veciach, na prerokovanie ktorých nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú zákonom predpísané náležitosti, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

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

11. Najvyšší soud svoj rozsudek v podstatnej časti odôvodnil takto:

«Senát nejvyššího soudu přejednal vec na pojednávání dňa 25. mája 2016 za přítomnosti právneho zástupcu žalobcu a povereného pracovníka žalovaného. V spore o zákonnosť daňovej kontroly identifikoval dva okruhy problémov. V prvom išlo o hmotnoprávny problém existencie právneho základu na vyrubenie dane, ktorý sa odvíjal od skutočnosti, že ustanovenie § 51b ZDP bolo zrušené zákonom č. 189/2012 Z. z. s účinnosťou od 30.06.2012. V druhom okruhu problémov sú tvrdené procesné nedostatky počas výkonu daňovej kontroly...

Preskúmaním obsahu spisu senát zistil, že odporca vydal dňa 31.07.2014 pod č. 9900420/5/3694443/2014/KušG Oznámenie o výkone daňovej kontroly... Navrhovateľovi oznamuje výkon daňovej kontroly: Dane z emisných kvót - zdaňovacie obdobie rok 2011 u daňového subjektu PPC Power. a. s... Daňová kontrola začne dňa 08.09.2014. Daňová kontrola bude vykonávaná v sídle kontrolovaného daňového subjektu... Prílohu oznámenia tvorí zoznam dokladov za rok 2011, ktoré je potrebné predložiť k výkonu daňovej kontroly... Označenie kontaktných osôb odporcu... Oznámenie bolo doručené zástupcovi navrhovateľa Škubla & Partneri, s.r.o. dňa 05.08.2014.

Senát nejvyššího soudu konstatuje, že uvedené oznámenie obsahuje zákonné náležitosti podľa § 46 ods. I zákona č. 563/2009 Z. z. (Daňový poriadok) v znení účinnom ku dňu 31.07.2014.

Navrhovateľ v zastúpení Škubla & Partneri, s.r.o. na doručené Oznámenie o začatí daňovej kontroly reagoval podaním zo dňa 13.08.2014 nazvaným „Oznámenie o nemožnosti vykonať daňovú kontrolu v stanovený deň...

Odporca oznámenie navrhovateľa vyhodnotil ako návrh na zmenu termínu začatia a zmenu miesta výkonu daňovej kontroly a prípisom č. 9900420/5/3694443/2014/KušG zo dňa 03.09.2014 navrhovateľovi oznámil, že po dohode správcu dane so splnomocneným zástupcom daňového subjektu daňová kontrola dane z emisných kvót za rok 2011 u daňového subjektu PPC Power a. s... začne dňa 11.09.2014 o 13.30 hod... Konateľ zástupcu žalobcu prevzal dňa 04.09.2014 oznámenie o zmene termínu a miesta začatia daňovej kontroly...

Na základe vykonaného dokazovania senát nezistil procesné vady konania, ktoré by mali za následok nezákonnosť daňovej kontroly a vytvorenie protiprávneho stavu, ktorý by bolo nevyhnutné odstrániť súdnym rozhodnutím.

Senát mal preukázané, že oznámenie o výkone daňovej kontroly zo dňa 31.07.2014 obsahuje zákonné náležitosti podľa § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. (Daňový poriadok) v znení účinnom ku dňu 31.07.2014. Z oznámenia vyplýva, že ide o riadnu nie opakovanú daňovú kontrolu, keďže predchádzajúca daňová kontrola nezačala. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na zistenia senátu 10S v uznesení o zastavení konania sp. zn. 10Sžz/6/2014 zo dňa 27.05.2015 s. 4 odsek 4 „... z obsahu spisu je nesporné, že navrhovateľ sa domáhal ochrany pred nezákonným zásahom, ktorý má spočívať v tom, že Oznámenie odporcu o vykonaní kontroly dane z emisných kvót za rok 2011 č. 9900420/5/1426081/2014KušG zo dňa 09.04.2014 bolo v rozpore s viacerými požiadavkami právnych predpisov. Odporca akceptoval výhrady navrhovateľa oznámené mu listom zo dňa 22.04.2014, na ktoré reagoval Oznámením č. 99004205 195941S 2014 KušG zo dňa 16.05.2014 (doručeným navrhovateľovi dňa 19.05.2014). Uviedol v ňom, že akceptuje zistenie formálnej chyby, preto Oznámenie o výkone daňovej kontroly č. 9900420 5/1426081/ 2014 KušG je právne nečinné a bezpredmetným sa stáva aj Oznámenie o zmene termínu začatia daňovej kontroly č. 99004420/5/1654592/2014/Hork zo dňa 29.04.2014. Z uvedeného je zrejmé, že v danom prípade nie je dôvod na ďalšie konanie podľa piatej hlavy piatej časti O. s. p., pretože pôvodne uplatnený návrh sa stal bezpredmetným, resp. bol podaný predčasne...“

Daňová kontrola na základe oznámenia zo dňa 31.07.2014 prebehla a navrhovateľ ako kontrolovaný daňový subjekt si počas kontrol plnil svoje povinnosti a napriek písomným výhradám odporcovi súčinnosť poskytol. Prerušenie daňovej kontroly sa uskutočnilo rozhodnutím, u ktorého senát nezistil vady spochybňujúce jeho zákonnosť.

Zásadnou právnou otázkou, ktorá sa vyskytla v konaní bolo, či správca dane je oprávnený vykonať daňovú kontrolu aj v prípade, ak daňový subjekt poukazuje na skutočnosť, že vnútroštátna práva úprava dane je v rozpore s právom Európskej únie. V tejto časti senát najvyššieho súdu dospel k záveru, že správca dane je oprávnený vykonať daňovú kontrolu i v prípadoch, ak je spochybnená vnútroštátna právna úprava pre tvrdený rozpor s právom Európskej únie. Daňová kontrola predchádza vydaniu vyrubovacieho

rozhodnutia, a preto jej samotným výkonom ešte nemožno prejudikovať, či bude vydané vyrubovacie rozhodnutie a akým spôsobom bude odôvodnené. Táto okolnosť súčasne robí položenie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie predčasnou. V tomto štádiu konania absentuje záväzná argumentácia správcu dane vo forme meritórneho rozhodnutia.

Pokiaľ sa týka meritórnych záležitosti, hmotnoprávnej stránky veci. Aplikácia rozsudku Súdného dvora EÚ zo dňa 17.10.2013 v spojených veciach C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 a C-640/11 Iberdrola SA a spol. nepredstavuje acte éclairé pre prípad nezákonného zásahu v tomto konaní...

Senát najvyššieho súdu poukazuje na skutočnosť, že rozsudok SD EU Iberdrola sa netýka aplikácie vnútroštátnych daňových predpisov uplatňujúcich daň z príjmu.

Pokiaľ ide o aplikáciu rozsudku Súdného dvora Európskej únie zo dňa 26.02.2015 vo veci C-43/14 ŠKO-ENERGO s.r.o. ten podľa názoru senátu najvyššieho súdu taktiež nepredstavuje acte éclairé pre prípad nezákonného zásahu v tomto konaní...

Senát najvyššieho súdu poukazuje na skutočnosť, že rozsudok SDEU vo veci [REDAKOVANÉ] sa týka dane z darovania a nie daňových predpisov, uplatňujúcich daň z príjmu. Napriek tomu ho možno hodnotiť ako „predsieň“ do vstupu pre riešenie právneho problému.

Zrušená daň z príjmu z emisii za rok 2012 vychádza z rovnakých skutkových a právnych okolností ako daň z emisii za rok 2011. Pokiaľ bol dôvodom zrušenia dane za rok 2012 predpokladaný potenciálny rozpor s pravom EÚ, tak nevyhnutne táto otázka má dopad i na daň z emisii za rok 2011. S ohľadom na skutočnosť, že pre daň z príjmu z emisii neexistuje v práve EÚ acte éclairé majú stanoviská navrhovateľa charakter iba domnienky a z hľadiska platného právneho stavu by situáciu mohlo objasniť iba prípadne položenie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru EU, ktoré však musí mať jednoznačnú skutkovú súvislosť s predmetom konania, ktorá v tomto konaní o nezákonnom zásahu nebola preukázaná a vzhľadom na neexistenciu meritórneho rozhodnutia správcu dane bola predčasnou.»

12. Z citovaného je zrejmé, že závery najvyššieho súdu o zákonnosti postupu daňového úradu počas daňovej kontroly vykonávanej u sťažovateľky, na podklade ktorých najvyšší súd jej žalobu zamietol, sú založené na zistení o zákonnosti procesných postupov

daňového úradu pri začatí a priebehu daňovej kontroly začatej 11. septembra 2014, podľa ktorých oznámenie o začatí tejto daňovej kontroly z 31. júla 2014 (ďalej len „oznámenie“) malo všetky zákonné náležitosti a sťažovateľka okrem všeobecného nesúhlasu nekonkretizovala, žeby tomu tak nebolo, a tiež v zistení, že osoby, proti ktorým sťažovateľka 10. septembra 2014 uplatnila námietku zaujatosti, sa 11. septembra 2014 daňovej kontroly z dôvodu pochybnosti o ich nezaujatosti nezúčastnili (pozri bod 15 žaloby sťažovateľky, pozn.), až do doby, pokiaľ o tejto námietke zaujatosti bolo rozhodnuté 9. októbra 2014 (proti dvom zamestnankyniam daňového úradu, pozn.) a 12. novembra 2014 (proti riaditeľke daňového úradu, pozn.), takže daňovú kontrolu nevykonávali zaujaté osoby, pričom napokon tieto osoby ani neboli vylúčené z vykonávania ďalších úkonov daňovej kontroly vykonávanej u sťažovateľky pre daň z emisných kvót.

13. V súvislosti s tvrdením sťažovateľky, že najvyšší súd sa v napádanom rozsudku nevyšporiadal s jej námietkou, že daňová kontrola sa v skutočnosti 11. septembra 2014 nezačala, a teda je nezákonnou z dôvodu, že v tento deň sa jej nezúčastnili v oznámení o vykonaní daňovej kontroly jej vykonaním poverené osoby (práve z dôvodu podanej námietky zaujatosti, pozn.), a tiež ani s jej námietkou o nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu, že daňový úrad 11. júna 2015 vydal rozhodnutie o jej prerušení z dôvodu na najvyššom súde prebiehajúceho súdneho konania a v ten istý deň daňový úrad vydal aj predbežné výsledky o daňovej kontrole, pričom sa tak stalo aj napriek tomu, že v tom čase nebolo ešte rozhodnuté o námietke zaujatosti, ktorú sťažovateľka podala 11. marca 2015 proti všetkým zamestnancom daňového úradu, z dôvodu ktorého sťažovateľka považuje rozhodnutie o prerušení daňového konania a predbežné výsledky daňovej kontroly za nezákonné, je v súvislosti s uvedeným nevyhnutné podotknúť, že uvedené námietky, resp. absencia odôvodnenia najvyššieho súdu v súvislosti s nimi, nie je spôsobilá nijako zásadne ovplyvniť záver prijatý najvyšším súdom o zákonnosti začatia a priebehu daňovej kontroly u sťažovateľky, toľž ak v súvislosti s námietkou zaujatosti podľa § 60 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (v znení účinnom v rozhodnom čase, ďalej len „daňový poriadok“, pozn.) *„Zamestnanec príslušného orgánu, o ktorého nezaujatosti sú pochybnosti, môže do doby, keď bude rozhodnuté o tom, či je zaujatý, vykonať vo veci len nevyhnutné úkony.“*,

t. j. môže vykonávať len také úkony, ktoré nepripúšťajú odklad a nemajú vplyv na meritórne rozhodnutie v daňovom konaní (v danom prípade na rozhodnutie o daňovej kontrole). Vydanie rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly z dôvodu prebiehajúceho súdneho konania o otázke majúcej vplyv na priebeh tohto daňového konania, pričom postup predpokladá aj samotné ustanovenie § 61 ods. 1 daňového poriadku, upravujúce dôvody prerušenia daňového konania, ako aj na toto rozhodnutie bezprostredne nadväzujúce zverejnenie aktuálnych priebežných výsledkov do tej doby vykonanej daňovej kontroly možno vzhľadom na ich dôvody a charakter, ako aj vzhľadom na procesné štádium daňovej kontroly kvalifikovať ako nevyhnutné úkony (aj z dôvodu záujmu predísť názorovej kolízii o zákonnosti začatia a priebehu daňovej kontroly) nemajúce vplyv na konečné rozhodnutie o daňovej kontrole; a teda za také úkony, ktoré môže zamestnanec daňového úradu vykonať aj v prípade, že bola proti nemu uplatnená námietka zaujatosti, o ktorej ešte nebolo rozhodnuté. Z uvedených dôvodov nedostatok odôvodnenia napadnutého rozhodnutia najvyššieho súdu v tomto smere nesignalizuje takú intenzitu neústavnosti, ktorá by bola spôsobilá vyvolať porušenie sťažovateľkou označených práv.

14. Žaloba sťažovateľky o ochrane pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy (daňového úradu) podľa § 250v Občianskeho súdneho poriadku v znení účinnom v rozhodnom čase bola založená aj na jej argumentácii o absencii hmotnoprávneho základu na vykonanie daňovej kontroly vo veci dane z emisných kvót za zdaňovacie obdobie roka 2011, pretože právna úprava tejto dane bola do 30. júna 2012 obsiahnutá v § 51b zákona o dani z príjmov, avšak podľa sťažovateľky z dôvodu jej rozporu s právom Európskej únie bolo toto ustanovenie s účinnosťou od 30. júna 2012 zrušené novelou zákona o dani z príjmov, avšak ešte predtým bola od 29. júna 2012 dočasne pozastavená účinnosť tohto ustanovenia, a to rozhodnutím ústavného súdu o dočasnom opatrení sp. zn. PL. ÚS 114/2011 z 13. júna 2012, preto podľa sťažovateľky nemohla byť u nej na podklade tohto ustanovenia vykonávaná daňová kontrola pre daň z emisných kvót za rok 2011, a to ani s odvolaním sa na prechodné ustanovenie § 52p novely zákona o dani z príjmov, podľa ktorého „Ustanovenia § 51b v znení účinnom do 29. júna 2012 sa použijú pri podávaní daňového priznania k dani z emisných kvót za posledné zdaňovacie obdobie predchádzajúce zdaňovaciemu obdobiu roka 2012.“. Podľa sťažovateľky je totiž citované ustanovenie § 52p

novely zákona o dani z príjmov neaplikovateľné, pretože s účinnosťou od 29. júna 2012 bola dočasne pozastavená účinnosť § 51b zákona o dani z príjmov, a to práve označeným rozhodnutím ústavného súdu.

15. Z napádaného rozhodnutia najvyššieho súdu je zrejmé, že vykonanie daňovej kontroly u sťažovateľky pre daň z emisných kvót za rok 2011 bolo priamym dôsledkom správania samotnej sťažovateľky, ktorá si sama na základe svojho úsudku bez rozhodnutia na to príslušného orgánu verejnej moci ustálila názor o rozpore § 51b zákona o dani z príjmov s právom Európskej únie, na základe čoho síce 29. júna 2012 podala daňové priznanie k dani z emisných kvót za zdaňovacie obdobie roku 2011, avšak ako daňovú sadzbu pre výpočet tejto dane uviedla sadzbu 0 %, namiesto v § 51b zákona o dani z príjmov ustanovenej sadzby dane 80 %, v dôsledku čoho si uplatnila nárok, aby jej všetky ňou uhradené preddavkové platby na túto daň zaplatené v roku 2011 boli vrátené ako daňový preplatok. V súvislosti s týmto nesprávnym postupom sťažovateľky pri výpočte daňového preplatku na dani z emisných kvót bol daňový úrad podľa jeho vyjadrenia povinný vykonať u sťažovateľky daňovú kontrolu, pretože v opačnom prípade by bol povinný bez ďalšieho vrátiť sťažovateľke ňou vyčíslený daňový preplatok.

16. V uvedených súvislostiach sa žiada podotknúť, že tak, ako sama sťažovateľka v sťažnosti uviedla, daňový úrad ako správny orgán je povinný rešpektovať platnú a účinnú legislatívu, a to aj v prípade, keď sa domnieval, že táto je v rozpore s právom Európskej únie, pretože správny orgán nemá právomoc v tomto smere predložiť prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru. Obdobne aj sťažovateľka do doby, pokiaľ nesúladi s ústavou alebo rozpor vnútroštátnej legislatívy s právom Európskej únie nekonštatuje na to príslušný orgán, je povinná túto vnútroštátnu legislatívu rešpektovať, čo v danom prípade sťažovateľka nerešpektovala, pretože sama svojím výkladom dospela k názoru o neaplikovateľnosti § 52p novely zákona o dani z príjmov (v spojení s § 51b zákona o dani z príjmov) bez toho, žeby neústavnosť tohto ustanovenia konštatoval ústavný súd. Súčasne podľa ústavného súdu možno prisvedčiť názoru najvyššieho súdu, ktorý otázku existencie hmotnoprávneho podkladu na vykonanie daňovej kontroly pre daň z emisných kvót za rok 2011 považoval vzhľadom na predmet konania za predčasnú, keďže túto je možné preskúmať v rámci

konania o preskúmanie zákonnosti meritórneho rozhodnutia o výsledku daňovej kontroly, z ktorého budú zrejmé skutkové východiská, ako aj právne východiská pre vykonanie a závery daňovej kontroly, pričom rozhodnutie však zatiaľ v dotknutom daňovom konaní vydané nebolo.

17. Uvedené závery boli podkladom pre rozhodnutie ústavného súdu, ktorý napádaný rozsudok najvyššieho súdu nepovažuje za vnútorne rozporný a odporujúci účelu a zmyslu aplikovaných právnych noriem, preto sťažnosť sťažovateľky už po jej predbežnom prerokovaní ako zjavne neopodstatnenú odmietol (§ 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde).

18. O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť vtedy, keď namietaným postupom alebo namietaným rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi označeným postupom alebo rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať takú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, tiež napr. I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03).

19. Keďže sťažnosť bola odmietnutá ako celok a rozhodnutie o zrušení napádaného rozhodnutia najvyššieho súdu, ako aj rozhodnutie o priznaní sťažovateľke úhrady trov konania je viazané na vyslovenie porušenia jej práv alebo slobôd (čl. 127 ods. 2 prvá veta ústavy), ústavný súd o týchto častiach sťažnosti už nerozhodoval.

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

V Košiciach 18. januára 2017