



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 50/2023-13

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Baricovej a sudcov Rastislava Kaššáka a Miloša Maďara (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], zastúpenej advokátom JUDr. Martinom Kirňakom, Vajanského 43, Prešov, proti rozhodnutiu Daňového úradu Prešov č. k. 101766083/2022 z 15. júna 2022 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 sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 26. júla 2022 domáha vyslovenia porušenia svojho práva podľa čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a svojho práva podľa čl. 35 ods. 1 ústavy napadnutým rozhodnutím Daňového úradu Prešov (ďalej len „daňový úrad“) označeným v záhlaví tohto uznesenia. V petite ústavnej sťažnosti navrhuje napadnuté rozhodnutie zrušiť a vec vrátiť daňovému úradu na ďalšie konanie a zároveň požaduje náhradu trov právneho zastúpenia.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že sťažovateľke bolo doručené Oznámenie daňového úradu o indexe daňovej spoľahlivosti (ďalej len „oznámenie“) z 18. mája 2022 podľa § 53d 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“), podľa ktorého jej bol určený index daňovej spoľahlivosti pre nespoľahlivé daňové subjekty z dôvodu nesplnenia povinnosti voči finančnej správe (kritérium č. 11 Nálezy a kontroly – rozhodnutie č. 101916674/2018 o vyrubení rozdielu dane na DPH v sume 13 333,33 eur za zdaňovacie obdobie jún 2014 a rozhodnutie č. 101916377/2018 o vyrubení rozdielu dane na DPH v sume 1 009,80 eur za zdaňovacie obdobie november 2014).

3. Proti oznámeniu podala sťažovateľka námietku, argumentujúc že predmetné rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane boli napadnuté správnymi žalobami, o ktorých nebolo právoplatne rozhodnuté, že vyrubený rozdiel dane za obe obdobia uhradila v plnej výške. Uviedla, že podnikateľskú činnosť vykonáva sedemnásť rokov a počas celého tohto obdobia si riadne plní všetky svoje zákonné povinnosti.

4. O námietke sťažovateľky rozhodol daňový úrad napadnutým rozhodnutím tak, že námietke nevyhovel. V odôvodnení uviedol, že hodnoteným obdobím kritéria č. 11 je 36 kalendárnych mesiacov, v rámci ktorých sa vyhodnocujú všetky rozhodnutia vydané vo vyrubovacom alebo skrátenom vyrubovacom konaní, ktoré v tomto období nadobudli právoplatnosť. Obe dotknuté rozhodnutia nadobudli právoplatnosť 29. januára 2019 a právoplatné boli aj v čase prepočtu indexu daňovej spoľahlivosti (1. januára 2022), budúce rozhodnutia súdov nemajú na pridelený index vplyv. Napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľke doručené 20. júna 2022.

II.

Argumentácia sťažovateľky

5. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti podanej proti napadnutému rozhodnutiu daňového úradu argumentuje:

a) so záverom daňového úradu nesúhlasí, počas 17 rokov vykonávania jej podnikateľskej činnosti si riadne plnila všetky svoje zákonné povinnosti a uhradila splatnú daň a iné rozhodnutím uložené plnenia. Nie je evidovaná v zozname daňových dlžníkov. Vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobia jún 2014 a november 2014 uhradila a rozhodnutia o ich vyrubení napadla správnymi žalobami, o ktorých nebolo do podania ústavnej sťažnosti rozhodnuté;

b) kritériá sú podľa jej názoru nastavené v neprospech daňových subjektov, sú nespravodlivé a neobjektívne, najmä z dôvodu nezohľadnenia prípadných neskorších rozhodnutí správnych súdov o zrušení rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane, resp. následnej úhrady vyrubenej dane;

c) sťažovateľka považuje celú zákonnú úpravu indexu daňovej spoľahlivosti vrátane vyhlášky Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 544/2021 Z. z. o kritériách na určenie indexu daňovej spoľahlivosti za nezákonnú a protiústavnú. Raz vyrubený rozdiel dane má byť kritériom pre určenie indexu daňovej spoľahlivosti až do konca existencie a výkonu podnikateľskej činnosti daňového subjektu;

d) daňový úrad v rozpore s § 3 ods. 1 daňového poriadku nedbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňového subjektu;

e) namieta porušenie princípu zákazu retroaktivity, keďže daňový úrad hodnotí plnenie povinností daňového subjektu spätne, za obdobie, keď index daňovej spoľahlivosti neexistoval. Ustanovenia § 53d daňového poriadku považuje za ústavne neakceptovateľné pre ich rozpor s čl. 1 ods. 1 ústavy ako porušujúce základné princípy právneho štátu (zákaz retroaktivity);

f) tieto ustanovenia zároveň porušujú právo na podnikanie zakotvené v čl. 35 ods. 1 ústavy, keďže zasahujú, resp. sú dokonca spôsobilé prinútiť podnikateľa ukončiť svoju podnikateľskú činnosť. Neprimerané zákonné obmedzenie slobodne vykonávať podnikateľskú činnosť, spätne posudzovanie plnenia daňových povinností a zverejnenie hodnotenia ako nespoľahlivého subjektu pritom nemožno ospravedlniť legitímnym cieľom, čím sú v rozpore aj s čl. 13 ods. 4 ústavy.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

6. Podstatou ústavnej sťažnosti je tvrdené porušenie práv sťažovateľky označených v bode 1 tohto uznesenia napadnutým rozhodnutím daňového úradu, ktorým nevyhovel jej námietkam proti oznámeniu o indexe daňovej spoľahlivosti.

7. Sťažovateľka považuje ústavnú sťažnosť za prípustnú, keďže podľa súčasnej právnej úpravy nemôže uplatniť ďalšie účinné prostriedky nápravy.

8. Pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti je úlohou ústavného súdu posúdiť, či neexistujú dôvody na jej odmietnutie podľa § 56 ods. 2 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“).

9. Z konania o ústavnej sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy vyplýva, že ústavnému súdu prislúcha právomoc zaoberať sa porušením základného práva alebo slobody za predpokladu, že právna úprava takému právu neposkytuje účinnú ochranu prostredníctvom opravného prostriedku dostupného fyzickej alebo právnickej osobe a že ju neposkytuje žiaden iný orgán Slovenskej republiky (k tomu už uznesenia ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 36/96 či sp. zn. I. ÚS 78/99). Z čl. 127 ods. 1 ústavy tak možno vyvodiť, že nevyužitie niektorej z možností ochrany označeného práva nemožno nahradzovať ústavnou sťažnosťou podanou ústavnému súdu, ktorý môže konať len vtedy, ak fyzická osoba alebo právnická osoba nemala inú možnosť účinnej ochrany svojich práv. Princíp subsidiarity právomoci ústavného súdu vyjadrený v čl. 127 ods. 1 ústavy zároveň vylučuje, aby si sťažovateľ vyberal spôsob ochrany svojho základného práva a orgán verejnej moci, pred ktorým ho uplatní (k tomu napr. II. ÚS 147/02).

10. Ak sa sťažovateľ domáha ochrany svojich práv bez toho, aby využil možnosť nápravy danú mu osobitnými, najmä procesnými (ale i hmotnoprávnymi) predpismi, ústavný súd ústavnú sťažnosť odmietne ako neprípustnú. Pritom má na pamäti, že podmienka efektivity, resp. účinnosti týchto zákonných prostriedkov ochrany musí byť prítomná pre ich racionalitu, účel a hospodárnosť konania, že ústavný súd ako garant ústavnosti nebude od sťažovateľov vyžadovať využitie aj neefektívnych prostriedkov nápravy a že procesné prekážky by nemali limitovať ústavný súd pri výkone jeho právomocí.

11. Sťažovatelia nemajú podľa ústavy, zákona o ústavnom súde a stabilizovanej judikatúry ústavného súdu na výber, ktorý z oboch ústavne existujúcich systémov súdnej ochrany využijú, ale sú povinní postupovať od súdnej ochrany poskytovanej všeobecnými súdmi k súdnej ochrane, na ktorú je kompetentný ústavný súd. Toto „poradie“ sa nedá sťažovateľmi ovplyvniť a jeho vnútorná logika vychádza z toho, že aj všeobecné súdnictvo je zodpovedné za ochranu základných práv a slobôd na úrovni jeho právomocí (čl. 142 ods. 1 ústavy v spojení s čl. 1 Civilného sporového poriadku). Iba za predpokladu, že sťažovatelia vyčerpajú všetky im dostupné právne prostriedky súdnej a inej právnej ochrany svojho základného práva alebo slobody a pri ich uplatnení nie sú úspešní, môžu sa uchádzať o ochranu tohto základného práva alebo slobody sťažnosťou podanou ústavnému súdu podľa čl. 127 ods. 1 ústavy (k tomu rozhodnutia ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 193/2010, sp. zn. I. ÚS 178/2011, sp. zn. IV. ÚS 453/2011 či sp. zn. III. ÚS 703/2017).

12. Podľa § 2 ods. 2 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

13. Správny súdny poriadok pritom vymedzuje právomoc správnych súdov v ustanoveniach svojho § 6 ods. 1 a § 7, s následným presahom do možnosti odmietnuť neprípustnú žalobu podľa § 98 ods. 1 písm. g) SSP.

14. Z dôvodovej správy k zákonu č. 408/2021 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa daňový poriadok a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony, vyplýva, že rozhodnutie o námietkach podaných proti oznámeniu o indexe daňovej spoľahlivosti podlieha prieskumu v správnom súdnictve. Na s. 15 dôvodovej správy sa uvádza, že podanie správnej žaloby na súd by malo za následok neuvedenie daňového subjektu v zozname (daňových subjektov s ich stupňom spoľahlivosti zverejňovanom na webovom sídle finančnej správy, pozn.) až do právoplatného rozhodnutia súdu.

15. Podrobnosti o indexe daňovej spoľahlivosti, resp. zákonná možnosť podať proti nemu námietky predstavujú nóvm v právnej úprave daňového konania (daňový poriadok v znení účinnom od 1. januára 2022 v spojení s vyhláškou o kritériách na určenie indexu daňovej spoľahlivosti účinnou rovnako od 1. januára 2022). Ústavný súd vlastnou činnosťou zistil, že konania o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí daňových úradov o nevyhovení námietkam daňových subjektov proti oznámeniam o indexe daňovej spoľahlivosti prebiehajú napríklad pred Krajským súdom v Bratislave (napr. sp. zn. 6 S 163/2022) a pred Krajským súdom v Trenčíne (napr. sp. zn. 13 S 80/2022).

16. Vychádzajúc z uvedeného, možno nesporne vyvodit' preskúmateľnosť rozhodnutia daňového úradu o sťažnosti daňového subjektu proti oznámeniu o indexe daňovej spoľahlivosti na základe správnej žaloby v správnom súdnictve v zmysle § 6 ods. 2 a § 177 a nasl. SSP.

17. Dopytom na miestne príslušnom Krajskom súde v Prešove (podľa § 13 ods. 1 SSP) ústavný súd zistil, že neevidujú žiadnu správnu žalobu podanú sťažovateľkou.

18. Bolo by nelogickým obrátením pyramídálnej štruktúry subsidiarity podľa čl. 127 ods. 1 ústavy, ak by sa použila interpretácia zákona, resp. jeho konkrétneho ustanovenia, ktorá bez dôvodu nevyhnutnosti predsúva ústavný súd pred správny súd (vo všeobecnom vyjadrení pred iný orgán s kompetenciou na zjednanie nápravy), a tak vypúšťa relevantný článok reťazca ochrany základných práv (porov. IV. ÚS 14/2021).

19. V záujme učeniu zadosť princípu subsidiarity a zdržanlivosti považuje ústavný súd za daného stavu za vhodnejšie ponechať priestor súdom v systéme správneho súdnictva, aby sa vysporiadali s prípustnosťou žaloby proti rozhodnutiam daňových úradov o námietkach podaných proti oznámeniu o indexe daňovej spoľahlivosti, ako aj k samotnej spôsobilosti týchto rozhodnutí spôsobiť ujmu na subjektívnych právach daňových subjektov. Ich závery bude následne (po splnení podmienok vyplývajúcich z ustanovení zákona o ústavnom súde) možné podrobiť ústavnému prieskumu.

20. Uvedené skutočnosti dovoľujú ústavnému súdu prijať záver, že súdny prieskum v rámci správneho súdnictva bol ako zákonom priznaný prostriedok na ochranu základného práva pre sťažovateľku dostupný, avšak podľa obsahu ústavnej sťažnosti ostal nevyčerpaný. V dôsledku

toho ústavný súd odmieta sťažovateľkou podanú ústavnú sťažnosť podľa § 56 ods. 2 písm. d) v spojení s § 132 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako neprípustnú.

21. Nad rámec uvedeného ústavný súd uvádza, že napriek formulácii petitu ústavnej sťažnosti smerujúcej proti napadnutému rozhodnutiu daňového úradu sťažovateľka argumentačne napáda najmä nesúlad samotných ustanovení § 53d daňového poriadku, na základe ktorých bolo napadnuté rozhodnutie vydané, s čl. 1 ods. 1 a čl. 35 ods. 1 ústavy.

22. V tejto súvislosti ústavný súd pripomína, že podľa aktuálnej účinnej právnej úpravy v konaní o sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy nemôže uplatniť právomoci, ktoré mu patria v konaní o súlade právnych predpisov podľa čl. 125 ods. 1 ústavy. V tejto súvislosti ústavný súd poukazuje na právny názor vyplývajúci z jeho ustálenej judikatúry, podľa ktorého „každé konanie možno začať len ako samostatné konanie a len na návrh oprávnených subjektov, a preto žiadne z nich nemôže tvoriť súčasť iného druhu konania pre ústavným súdom a na základe jeho vlastného rozhodnutia. Ústavná a zákonná úprava konaní pred ústavným súdom ich preto koncipuje výlučne ako samostatné konania a nepripúšťa možnosť uskutočniť ich aj v rámci a ako súčasť iného druhu konania (konaní) pred ústavným súdom“ (II. ÚS 66/01, tiež II. ÚS 184/03, III. ÚS 184/06, IV. ÚS 314/07). Z citovaného teda predovšetkým vyplýva, že v konaní o sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy nemôže ústavný súd uplatniť právomoc, ktorou disponuje v konaní o súlade právnych predpisov podľa čl. 125 ústavy. Záver vyplývajúci z citovaného právneho názoru má nesporne aj ústavnú relevanciu, a to zvlášť v prípadoch, ak by sa v konaní, ktoré patrí v zmysle čl. 131 ods. 2 ústavy do pôsobnosti senátu ústavného súdu, mala uplatniť právomoc, ktorú ústava zveruje do pôsobnosti pléna (čl. 131 ods. 1 ústavy), čo je aj prípad sťažovateľky. Aj ústavný súd je totiž viazaný ods. 2 ústavy, a preto si senát ústavného súdu nemôže v rozpore s ústavnou úpravou atrahovať právomoc pléna ústavného súdu (porovnaj II. ÚS 186/2022).

23. Ústavný súd v závere dodáva, že senátu ústavného súdu v súvislosti s prejednávanou sťažnosťou podľa čl. 127 ústavy právo podať návrh na začatie konania (o súlade) podľa čl. 125 ods. 1 ústavy priznáva čl. 130 ods. 1 písm. e) ústavy v spojení s čl. 127 ods. 5 ústavy až s účinnosťou od 1. januára 2025.

24. Vrátiac sa k sťažovateľkou zvolenému procesnému postupu, ústavný súd považuje za vhodné poukázať aj na § 100 ods. 1 písm. b) SSP, podľa ktorého správny súd konanie uznesením preruší, ak pred rozhodnutím vo veci dospel k záveru, že sú splnené podmienky na konanie o súlade právnych predpisov; v tom prípade podá ústavnému súdu návrh na začatie konania podľa osobitného predpisu.

25. Keďže ústavná sťažnosť bola odmietnutá ako celok, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch sťažovateľky v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, a 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 Bratislave (detašované pracovisko) 2. februára 2023

Jana Baricová
predsedníčka senátu