



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 81/2018-19

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 1. februára 2018 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti JENISON s. r. o., Bancíkovej 1/A, Bratislava, zastúpenej spoločnosťou Advokátska kancelária Marônek & Partners s. r. o., Bancíkovej 1/A, Bratislava, v menej ktorej koná advokát JUDr. Ján Marônek, vo veci namietaného porušenia základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a podľa čl. 36 ods. 1 a 2 Listiny základných práv a slobôd a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf 141/2014 z 27. januára 2016 a takto

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

Sťažnosť obchodnej spoločnosti JENISON s. r. o. odmieta 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 8. apríla 2016 doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti JENISON s. r. o. (ďalej len „sťažovateľka“) vo veci namietaného porušenia základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), čl. 36 ods. 1 a 2 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len

„najvyšší súd“) sp. zn. 6 Sžf 141/2014 z 27. januára 2016 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“).

2. Z ústavnej sťažnosti a priložených rozhodnutí ústavný súd zistil nasledujúce skutočnosti. Sťažovateľka v konaní pred Daňovým úradom Bratislava (ďalej len „daňový úrad“) žiadala o vydanie osvedčenia o registrácii pre daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z titulu právneho nástupníctva po spoločnosti MAPUTO s. r. o. (ďalej len „právna predchodkyňa“), ktorá zanikla bez likvidácie 10. októbra 2012. Daňový úrad ju oznámením z 19. novembra 2012 informoval, že osvedčenie z dôvodov špecifikovaných v oznámení nevydáva. Sťažovateľka sa žalobou na Krajskom súde v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) domáhala preskúmania zákonnosti oznámenia daňového úradu o nevydaní osvedčenia podľa § 4 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31. decembra 2013 (ďalej len „zákon o DPH“).

3. Krajský súd rozsudkom sp. zn. 6 S 14/2013 z 19. septembra 2014 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) žalobu sťažovateľky zamietol. Konštatoval, že z logického a gramatického výkladu § 4 ods. 6 zákona o DPH vyplýva, že platiteľom DPH sa môže stať osoba, ktorá 1) nadobudne podnik alebo časť podniku od platiteľa DPH alebo ktorá 2) je zdaniteľnou osobou. Z dokladov predložených sťažovateľkou nevyplývalo, že by nadobudla od svojej právnej predchodkyne podnik alebo časť podniku na základe zmluvy o predaji, ale ani to, že by sťažovateľka v čase zániku jej právnej predchodkyne a vzniku jej nástupníctva bola zdaniteľnou osobou. S poukazom na definíciu zdaniteľnej osoby v § 3 ods. 1 a 2 zákona o DPH krajský súd uviedol, že právna predchodkyňa sťažovateľky v čase svojho zániku nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť (nedodávala tovar ani služby), nebola reálnym platiteľom DPH ani nerealizovala svoj zámer vykonávať ekonomickú činnosť, na základe ktorého získala osvedčenie o registrácii pre DPH. Z tohto dôvodu neboli naplnené zákonné predpoklady, aby sa sťažovateľka stala platiteľkou DPH podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH. V okamihu zániku právnej predchodkyne sťažovateľky bola táto len držiteľkou osvedčenia o registrácii pre DPH, avšak nebola reálnou platiteľkou DPH, a teda ani zdaniteľnou osobou. K námietkam týkajúcim sa povahy oznámenia krajský súd uviedol, že predmetný úkon daňového úradu nemusel mať formu rozhodnutia, keďže ním sťažovateľke nebola uložená žiadna povinnosť ani jej nevzniklo žiadne právo, a teda sa

nijako nezmenilo jej právne postavenie. Zároveň nebolo riadne zahájené osobitné registračné konanie podľa § 58 ods. 1 v spojení s § 67 ods. 1 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“).

4. Najvyšší súd rozsudok krajského súdu ústavnou sťažnosťou napadnutým rozhodnutím potvrdil. K námietke sťažovateľky týkajúcej sa nesprávnej interpretácie § 4 ods. 6 zákona o DPH uviedol, že toto ustanovenie je treba vnímať v širšom kontexte § 4, ktorého účelom je zavedenie statusu osoby oprávnenej byť platcom DPH. Pokiaľ teda zákonodarca ustanovil, že „platiteľom sa stáva aj zdaniteľná osoba, ak je právnym nástupcom platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie, a to odo dňa, keď sa stala jeho právnym nástupcom“, toto je potrebné vykladať tak, že prechod práv k DPH môže nastať len za predpokladu, že právny predchodca ako platiteľ DPH spĺňal zákonné podmienky zdaniteľnej osoby stanovené v § 3 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Vzhľadom na to bol správny postup daňového úradu, ktorý sťažovateľku neregistroval s ohľadom na nesplnenie hmotnoprávných podmienok pre registráciu. Najvyšší súd sa stotožnil s argumentáciou krajského súdu, podľa ktorej právna predchodkyňa sťažovateľky v čase svojej existencie a svojho zániku nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť a v okamihu svojho zániku bola len držiteľom osvedčenia o registrácii pre DPH, avšak nebola zdaniteľnou osobou v zmysle § 3 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Za správnu považoval aj argumentáciu krajského súdu, podľa ktorej v danej veci neexistovala povinnosť vydať rozhodnutie, pretože nebolo zahájené registračné konanie podľa § 58 ods. 1 v spojení s § 67 ods. 1 daňového poriadku a vydaním oznámenia sa nezmenilo právne postavenie sťažovateľky. Daňový úrad konal, preveroval skutočnosti potrebné pre zistenie skutkového stavu, zaujal svoje stanovisko a objasnil okolnosti, pre ktoré sťažovateľke nevydal osvedčenie a jeho oznámenie bolo preskúmateľné súdom. Najvyšší súd sa napokon vyjadril aj k rozhodnutiam krajských súdov v obdobných veciach, na ktoré sa odvolávala sťažovateľka.

5. Sťažovateľka považuje rozhodnutie najvyššieho súdu za nesprávne, nezákonné a odporujúce ústavným princípom. Najvyšší súd jej v rozpore s čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy neposkytol ochranu pred nezákonným rozhodnutím správneho orgánu. Podľa sťažovateľky je už samotný postup správneho orgánu v rozpore s princípom zákonnosti rozhodovania

vyjadreným v čl. 2 ods. 2 ústavy, pretože mu zákon neumožňoval vydať oznámenie o „*neregistrácii*“. Toto oznámenie sťažovateľka považuje za nulitný správny akt. Žiadne z rozhodnutí sa ani neodvoláva na konkrétne ustanovenie zákona zakladajúce takúto právomoc. To platí aj pre rozhodnutie najvyššieho súdu, ktoré preto sťažovateľka považuje za arbitrárne a nepreskúmateľné.

6. Sťažovateľka ďalej poukazuje na to, že najvyšší súd nesprávne a ústavne nekonformne vyložil a aplikoval právne normy, v dôsledku čoho došlo k porušeniu sťažovateľkinho práva na poskytnutie ochrany pred nezákonným rozhodnutím orgánu verejnej moci. Konkrétne spochybňuje jeho výklad, podľa ktorého neboli splnené hmotnoprávne podmienky pre registráciu sťažovateľky pre DPH z titulu právneho nástupníctva po právnickej osobe zaniknutej bez likvidácie, pretože právna predchodkyňa sťažovateľky nespĺňala zákonné podmienky zdaniteľnej osoby podľa § 3 ods. 1 a 2 zákona o DPH, keďže nebola reálnou platiteľkou DPH. Túto argumentáciu považuje sťažovateľka „*priam za absurdnú*“. *Ad absurdum* by potom podľa nej platilo, že registrovaný platiteľ DPH nie je povinný platiť tzv. daňovú licenciu v sume stanovenej pre platiteľov DPH, ak v danom období nespĺňal atribúty zdaniteľnej osoby, alebo nie je povinný podávať súhrnné výkazy k DPH a plniť iné povinnosti stanovené pre platiteľov DPH. Výklad prijatý najvyšším súdom podľa sťažovateľky nezohľadňuje dôsledky takejto interpretácie. Jedinou skutočnosťou, ktorá je podľa sťažovateľky rozhodujúca pre vznik právneho postavenia platiteľa DPH pri právnom nástupníctve je, že novovznikajúci subjekt vznikne ako právny nástupca platiteľa DPH. Otázku, či právny predchodca spĺňal atribúty zdaniteľnej osoby podľa § 3 zákona o DPH, je možné skúmať iba v konaní o zrušení registrácie pre DPH, ktorého výsledkom je konštitutívne rozhodnutie. V inom konaní túto otázku nie je možné riešiť ani prejudiciálne. Právna predchodkyňa v danom prípade nepochybne bola ku dňu svojho zániku zdaniteľnou osobou, keďže bola riadne registrovanou platiteľkou DPH a k zrušeniu jej registrácie nedošlo. Sťažovateľka netvrdí, že právny nástupca a predchodca nemusia byť zdaniteľnými osobami. Tvrdí ale, že postavenie zdaniteľnej osoby sa u registrovaného platiteľa zo zákona prezumuje. Logicky ani nie je možné uvažovať o tom, že novovzniknutá (nástupnícká) právnická osoba má ku dňu svojho vzniku postavenie

zdaniteľnej osoby, pretože nemôže automaticky vykonávať ekonomickú činnosť a ihneď realizovať zdaniteľné obchody.

7. Sťažovateľka ďalej poukazuje na novelu zákona o DPH vykonanú zákonom č. 471/2009 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „novela“). Touto novelou bolo pôvodné znenie § 4 ods. 6 v slovách „obchodná spoločnosť alebo družstvo“ nahradené výrazom „zdaniteľná osoba“. Z dôvodovej správy k novele vyplýva, že úmyslom zákonodarcu bolo rozšíriť okruh možných subjektov, ktoré sa zánikom právneho predchodcu bez likvidácie mohli stať platiteľmi DPH. Dôvodová správa totiž stanoví: „V súčasnosti platné znenie ustanovenia zákona sa vzťahuje len na obchodné spoločnosti a družstvá, čo nepokrýva napr. príspevkové organizácie, prípadne iné právnické osoby, preto sa navrhuje zaviesť všeobecný pojem zdaniteľná osoba.“ Z toho vyplýva, že účelom novely nebolo vytvorenie právomoci daňového úradu skúmať, či je právny nástupca zdaniteľnou osobou, ale len rozšírenie množiny subjektov, ktoré sa stávajú platiteľmi DPH zo zákona.

8. Sťažovateľka sa tiež odvoláva na bližšie nešpecifikovanú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, z ktorej má vyplývať, že pojem zdaniteľná osoba je potrebné vykladať široko. Za zdaniteľnú osobu je potrebné považovať aj takú osobu, ktorá sa na výkon ekonomickej činnosti aktívne chystá a svojím správaním dáva jasne najavo zámer ekonomickú činnosť vykonávať. Aj vzhľadom na to je sťažovateľku nutné považovať za zdaniteľnú osobu, a to najmä s prihliadnutím na to, že vznikla na základe projektu rozdelenia, ktorý sám osebe vyjadruje úmysel právneho predchodcu a jeho právnych nástupcov vykonávať nezávisle ekonomickú činnosť v zapísaných predmetoch podnikania, a v súvislosti s realizáciou projektu rozdelenia a zápisom rozdelenia do obchodného registra sťažovateľka vynaložila investičné náklady. Sťažovateľka doteraz nevykonáva žiadnu činnosť len s ohľadom na právnu neistotu týkajúcu sa otázky, či je alebo nie je platiteľkou DPH.

9. Na záver sťažovateľka poukazuje na skutočnosť, že v skutkovo a právne rovnakých veciach boli najvyšším súdom vydané aj opačné rozhodnutia, a to napríklad rozsudok sp. zn. 4 Sžf 77/2014 z 10. septembra 2015. V tomto rozhodnutí najvyšší súd

konštatoval, že na prechod práva byť platiteľom DPH postačuje len splnenie zákonnej podmienky, aby právny predchodca daňového subjektu zanikol bez likvidácie. Sťažovateľka si je vedomá, že úlohou ústavného súdu nie je zjednocovať judikatúru nižších súdov, avšak podotýka, že diametrálne odlišná rozhodovacia činnosť všeobecného súdu o tej istej právnej otázke je, pokiaľ ju nemožno objektívne zdôvodniť, ústavne neudržateľná. Protichodné právne názory vyslovené v analogických prípadoch totiž neprispievajú k naplneniu princípu právnej istoty, ale ani k dôvere v spravodlivé súdne konanie. Sťažovateľka v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutia ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 75/09, I. ÚS 87/93, III. ÚS 356/06 alebo sp. zn. IV. ÚS 209/2010. Záverom žiada ústavný súd, aby zaujal „jednoznačné stanovisko najmä k otázke ústavne konformného výkladu ustanovenia § 4 ods. 6 zákona o DPH (v znení platnom do 31. 12. 2013) a k otázke, či je v súlade s Ústavou SR, najmä jej článkom 2 ods. 2, taký postup daňového úradu, ktorý koná spôsobom aký mu platná legislatíva neumožňuje alebo aby jednoznačne uviedol na základe akého ustanovenia Ústavy SR a zákona bol daňový úrad oprávnený v danej veci postupovať tak, ako postupoval.“.

10. Vzhľadom na uvedené sťažovateľka žiada, aby ústavný súd nálezom vyslovil, že napadnutým rozhodnutím najvyššieho súdu došlo k porušeniu jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, čl. 36 ods. 1 a 2 listiny a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, aby toto rozhodnutie zrušil, priznal sťažovateľke náhradu nemajetkovej ujmy vo výške 700 € a prikázal najvyššiemu súdu nahradiť sťažovateľke náklady právneho zastúpenia.

## II.

11. 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.

12. 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 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 ktorých prerokovanie 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.

13. O zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti možno hovoriť vtedy, ak namietaným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom orgánu verejnej moci nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať tú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (porov. napr. I. ÚS 105/06, II. ÚS 66/2011, III. ÚS 155/09, IV. ÚS 35/02). Za zjavne neopodstatnený v uvedenom zmysle považoval ústavný súd aj návrh sťažovateľky.

14. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti spochybňuje interpretáciu § 4 ods. 6 zákona o DPH, ako aj právomoc daňového úradu vydať oznámenie o nevydaní osvedčenia podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH. Spôsob, akým sa najvyšší súd s týmito otázkami vysporiadal, považuje za arbitrárny. Okrem toho poukazuje na rozdielnu rozhodovaciu prax najvyššieho súdu, v dôsledku čoho má dochádzať k nežiaducemu narušeniu princípu právnej istoty.

15. Interpretácia právneho predpisu, resp. jeho ustanovenia predpokladá využitie rôznych výkladových metód, medzi ktoré radíme metódu jazykového (gramatického), logického, systematického, historického, komparatívneho či teleologického výkladu

(MELZER, F. *Metodologie nalézání práva*. Praha : C. H. Beck, 2010, s. 78). Úlohou rozhodujúceho orgánu je vybrať tú z metód, ktorú považuje za najvhodnejšiu. Ústavný súd už totiž v minulosti judikoval, že k výkladu právnych predpisov a ich inštitútov nemožno pristupovať len z hľadiska textu zákona, a to ani v prípade, keď sa text môže javiť ako jednoznačný a určitý, ale predovšetkým podľa zmyslu a účelu zákona. Jazykový výklad môže totiž v zmysle ustálenej judikatúry ústavného súdu predstavovať len prvotné priblíženie sa k obsahu právnej normy; na overenie správnosti či nesprávnosti výkladu, resp. na jeho doplnenie či spresnenie potom slúžia ostatné spomenuté interpretačné prístupy (II. ÚS 283/2017, III. ÚS 295/2017, IV. ÚS 92/2012, I. ÚS 351/2010, I. ÚS 306/2010). V prípade, že zvolené výkladové metódy vedú k rozličným záverom, je všeobecný súd povinný zvoliť takú, ktorá najlepšie vystihuje účel právneho predpisu a širšie súvislosti jeho prijatia. Všeobecný súd je zároveň povinný objasniť v rozhodnutí myšlienkové pochody, ktoré ho viedli k uprednostneniu jedného z výkladov.

16. Interpretácia právnych predpisov je nedielnou súčasťou rozhodovacieho procesu všeobecných súdov, do ktorého by mal ústavný súd vstupovať len vo výnimočných prípadoch, keď rozhodovací proces vykazuje znaky arbitrárnosti. Ústavný súd už v tejto súvislosti konštatoval, že o arbitrárnosti a svojvôli pri výklade zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchyľil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (I. ÚS 494/2014). Aj tu totiž platí, že ústavný súd nie je povolaný k prehodnocovaniu právneho hodnotenia veci zo strany súdov, ale len k náprave excesov.

17. Z ústavnej sťažnosti je zrejmé, že sťažovateľka predovšetkým s poukazom na historickú metódu výkladu (resp. autentický výklad samotného zákonodarcu) preferuje takú interpretáciu § 4 ods. 6, podľa ktorej daňový úrad nemá právomoc skúmať, či právny predchodca bol zdaniteľnou osobou v zmysle § 3 zákona o DPH; jedinou rozhodujúcou skutočnosťou pre vznik právneho postavenia platiteľa DPH pri právnom nástupníctve podľa sťažovateľky je, že novovznikajúci subjekt vznikne ako právny nástupca platiteľa DPH. Zákonodarca podľa nej zavedením pojmu „zdaniteľná osoba“ nemal v úmysle zaviesť právomoc daňového úradu skúmať, či je právny nástupca zdaniteľnou osobou v zmysle § 3 zákona o DPH, o čom svedčí aj dôvodová správa k novele.

18. Ústavný súd podotýka, že dôvodová správa má pri výklade novely len podporný charakter. Slovam Gustava Radbrucha: „*vôľa zákonodarcu nie je metódou výkladu, ale cieľom a výsledkom výkladu, výrazom pre apriórnu nevyhnutnosť systémovo nerozporného výkladu celého právneho poriadku.*“ Interpret teda môže, resp. musí rozumieť zákonu lepšie ako jeho autor. [RADBRUCH G. *Rechtsphilosophie. Studienausgabe.* Hrsg. R. Dreier, S. Paulson, Heidelberg : 1999, s. 107; citované z nálezu Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. III. ÚS 671/02 zo 16. januára 2003 (N 10/29 SbNU 69)]. Podľa najvyššieho súdu interpretácia predkladaná sťažovateľkou nie je v súlade s účelom § 4 zákona o DPH, ktorým je priznanie statusu platiteľa dane zdaniteľnej osobe. Je potom logické, že prechod práv k DPH môže nastať len za predpokladu, že právny predchodca ako platiteľ DPH tiež spĺňal zákonné podmienky zdaniteľnej osoby stanovené v § 3 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Ústavný súd považuje výklad najvyššieho súdu za ústavne akceptovateľný. Z jeho rozhodnutia je možné odvodiť, prečo zvolenú metódu výkladu považoval za najvhodnejšiu, a v žiadnom prípade nie je možné konštatovať, že by prijatým výkladom zásadne poprel účel a význam interpretovanej normy. Naopak, najvyšší súd zohľadnil systematiku právnej úpravy, ako aj jej účel. Skutočnosť, že sťažovateľka preferuje inú metódu výkladu nemôže založiť protiústavnosť rozhodnutia najvyššieho súdu.

19. Čo sa týka argumentácie „*ad absurdum*“, podľa ktorej by pri akceptovaní výkladu najvyššieho súdu platilo, že registrovaný platiteľ DPH nie je povinný platiť tzv. daňovú licenciu v sume stanovenej pre platiteľov DPH, ak v danom období nespĺňal atribúty zdaniteľnej osoby, alebo nie je povinný podávať súhrnné výkazy k DPH a plniť iné povinnosti stanovené pre platiteľov DPH, ústavný súd podotýka, že vo veci sťažovateľky bola riešená otázka vzniku statusu platiteľa DPH, a nie práva a povinnosti už registrovaného platiteľa. Sťažovateľka týmto argumentom zmiešava predpoklady pre registráciu a podmienky pre už zaregistrovaných platiteľov, preto je táto argumentácia neprípadá a nie je ju možné odvodiť ani redukciou „*ad absurdum*“.

20. Pokiaľ ide o námietku týkajúcu sa nedostatku právomoci daňového úradu vydať oznámenie o nevydaní osvedčenia, aj s tou sa najvyšší súd dostatočne vysporiadal. Z ústavného hľadiska (z hľadiska námietky porušenia práva na súdnu ochranu) je podstatné,

že súd prvého stupňa oznámenie daňového úradu bez ohľadu na jeho formu meritórne preskúmal z hľadiska zákonnosti považujúc ho za rozhodnutie materiálnej povahy. S týmto posúdením sa najvyšší súd stotožnil a vysvetlil, aké dôvody ho k tomu viedli. Z tohto dôvodu nemohlo dôjsť k porušeniu práva sťažovateľky na súdnu ochranu. Najvyšší súd sa v tejto súvislosti vyjadril aj k rozhodnutiam krajských súdov v obdobných veciach, na ktoré sa odvolávala sťažovateľka a vysvetlil, prečo právne názory uvedené v nich neobstoja. Rozhodnutie najvyššieho súdu je sťažovateľke známe, preto postačí na neho v detailoch odkázať.

21. K námietke sťažovateľky týkajúcej sa odlišnej rozhodovacej praxe najvyššieho súdu ústavný súd podotýka, že dotknutá prax bola zjednotená rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 118/2014 z 2. decembra 2015 uverejneným v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky č. 5/2016 pod č. 46/2016 (s. 116 a nasl.), v ktorom sa najvyšší súd odklonil od praxe zastávanej aj v rozhodnutí, na ktoré poukazuje sťažovateľka (sp. zn. 4 Sžf 77/2014). Najvyšší súd uviedol: *„Vzhľadom k tomu, že právna otázka charakteru registrácie platiteľa DPH z titulu jeho právneho nástupníctva po zrušení jeho právneho predchodcu rozdelením, je v konaniach pred najvyšším súdom novo nastoľovaná a právne názory senátov najvyššieho súdu sa v tejto otázke... postupne kryštalizovali a dotvárali, senát najvyššieho súdu v tejto prejednávanej veci prehodnotil svoje právne závery kreované v jeho skorších rozhodnutiach zo dňa 4. augusta 2015 vo veciach sp. zn. 3Sžf/70/2014 a sp. zn. 3Sžf/71/2014... Senát najvyššieho súdu so zámerom zamedziť vytvoreniu stavu právnej neistoty pre prípady právnych nástupcov zrušenej obchodnej spoločnosti MAPUTO s.r.o., zhodne sa dožadujúcich vydania im deklaratórneho osvedčenia registrácie pre DPH z titulu právneho nástupníctva po registrovanom platcovi DPH, v záujme zjednotenia rozhodovania najvyššieho súdu vo veciach s rovnakou právnou otázkou, dokonca na rovnakom skutkovom základe, v súlade s ustanovením § 250ja ods. 7 OSP odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/35/2014 zo dňa 18. júna 2015, ktorého odôvodnenie ďalej v príslušnom rozsahu uvádza:*

*... Pokiaľ žalobca namieta, že žalovaný nemohol zisťovať žiadne okolnosti toho, či je alebo nie je zdaniteľnou osobou, odvolací súd poukazuje, že len takáto osoba môže byť registrovaná pre DPH. Takýto záver nielenže vyplýva priamo z gramatického obsahu a*

slovného spojenia použitého v dotknutom ustanovení, ale je aj v súlade s jeho systematickým výkladom. Registrácia pre DPH, či už na základe dosiahnutého obratu alebo dobrovoľnej registrácie sa vzťahuje na zdaniteľné osoby, a niet rozumného dôvodu predpokladať, že v prípade postupu o aký šlo vo veci samej, teda registrácie právnych nástupcov platiteľov DPH, by zákonodarca ako dôsledok právnej úpravy zamýšľal, aby boli registrované na DPH aj osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami. Nie každý právny nástupca bez likvidácie zaniknutého platiteľa DPH sa stáva automaticky platiteľom DPH, ale môže sa ním stať len právny nástupca, ktorý bol aj zdaniteľnou osobou podľa zák. o DPH.

... Činnosť právneho predchodcu žalobcu podľa zistených skutočností bola len fiktívna (resp. žiadna), sám žalobca navyše netvrdil, že je zdaniteľnou osobou, ktorá by vykonávala nejakú ekonomickú činnosť, ale odvodzoval toto postavenie od svojho právneho predchodcu, pričom sa bránil tým, že správca dane tieto okolnosti ani nemohol zistiť, a preto Najvyšší súd považoval postup správcu dane ako príslušného vnútroštátneho orgánu smerujúci k zabráneniu zneužívania identifikačných čísel pre DPH, keď neregistroval žalobcu pre DPH na základe jeho oznámenia za súladný so zák. o DPH a judikatúrou SDEÚ.

... Ak by právny nástupca platiteľa nemusel byť zdaniteľnou osobou, šlo by o výnimku z pravidla obsiahnutého v § 4, že za platiteľa DPH sa registrujú tuzemské zdaniteľné osoby (fyzické a právnické osoby), a táto skutočnosť by bola vyjadrená rovnako ako napr. v § 7 zák. o DPH, teda napríklad použitím slovného spojenia právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou alebo obdobným slovným spojením.“ Najvyšší súd sa v tomto zjednocujúcom rozhodnutí venoval všetkým otázkam, ktoré sťažovateľka predkladá v ústavnej sťažnosti, a napadnuté rozhodnutie najvyššieho súdu je s ním v plnom súlade.

22. K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru ústavný súd poukazuje na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“), podľa ktorej uvedené ustanovenie nie je aplikovateľné na rozhodovanie vo veciach daňových, pretože tieto tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (pozri rozsudky veľkej komory ESLP vo veciach Jussila proti Fínsku z 23. 11. 2006, č. 73053/01, bod 29; Ferrazzini proti Taliansku z 12. 7. 2001, č. 44759/98, body 24 – 25). Výnimku tvoria

konania v takých daňových veciach, ktoré je možné považovať za trestné (ide o prípady, kde má uložená daňová povinnosť sankčný charakter – napr. vo forme sankčného navýšenia dane – porovnaj Jussila proti Fínsku, body 34 – 35). V posudzovanej veci správne orgány sťažovateľke neuložili sankciu za porušenie právnej povinnosti, ale odmietli jej vydať osvedčenie o registrácii pre DPH. Nedošlo teda k uloženiu sankcie preventívno-represívneho charakteru, v dôsledku čoho nie je naplnená požiadavka druhého z troch tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru (Engel a ďalší proti Holandsku, rozsudok pléna ESĽP z 8. 6. 1976, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 a 5370/72, bod 82). Ústavný súd teda dospel k záveru o neaplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru v danej veci, a preto aj túto časť ústavnej sťažnosti pri predbežnom prerokovaní odmietol ako zjavne neopodstatnenú.

23. Berúc do úvahy uvedené skutočnosti ústavný súd rozhodol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde tak, ako to vyplýva z výroku tohto uznesenia.

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

V Košiciach 1. februára 2018