



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 691/2023-15

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Baricovej a sudcov Rastislava Kaššáka (sudca spravodajca) a Miloša Maďara v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky [REDAKOVANÉ], zastúpenej PRK Partners s. r. o., Hurbanovo námestie 3, Bratislava, v mene ktorej koná advokátka JUDr. Ing. Miriam Galandová, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/36/2020 z 26. januára 2023 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 Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) 5. mája 2023 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) označeným v záhlaví tohto uznesenia. Navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správne súdu na ďalšie konanie.

2. Z ústavnej sťažnosti a príloh k nej pripojených vyplýva, že Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“) na základe výsledkov daňovej kontroly vyrubil rozhodnutím č. 100520190/2018 z 9. marca 2018 sťažovateľke rozdiel na dani z príjmov právnickej osoby v sume 220 583,33 eur za zdaňovacie obdobie – hospodársky rok od 1. septembra 2012 do 31. augusta 2013. Predmetné rozhodnutie správcu dane bolo na základe odvolania sťažovateľky potvrdené rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. 101364324/2018 zo 16. júla 2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“).

3. Správna žaloba sťažovateľky proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného bola rozsudkom Krajského súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) č. k. 1S/141/2018-74 z 5. marca 2020 zamietnutá podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“). Správny súd sa v celom rozsahu stotožnil so závermi správcu dane a žalovaného, že u sťažovateľky sa zdaňovacie obdobie začalo 1. septembra 2012 a skončilo 31. augusta 2013, a preto žalovaný postupoval správne, keď na daný zistený skutkový stav aplikoval § 52t ods. 2 v spojení s ods. 10 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) a pri výpočte výšky daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vypočítaný základ dane za predmetné zdaňovacie obdobie rozdelil pomerne podľa počtu mesiacov na časť pripadajúcu na obdobie do 31. decembra 2012 a na časť pripadajúcu na obdobie po 31. decembri 2012. Na časť základu dane za obdobie od 1. septembra 2012 do 31. decembra 2012 bola správne uplatnená sadzba dane 19 % a na časť základu dane od 1. januára 2013 do 31. augusta 2013 uplatnil sadzbu dane 23 %. Nestotožnil sa s tvrdením sťažovateľky o retroaktívnom pôsobení § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov zakotvujúcim mechanizmus aplikácie zvýšenej sadzby dane a ani s tým, že predmetné ustanovenie zakladá zjavnú diskrimináciu medzi daňovníkmi.

4. Proti rozsudku krajského súdu sťažovateľka podala kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP, zamietol tiež návrh na prerušenie konania a účastníkom náhradu trov kasačného konania nepriznal. V celom rozsahu sa stotožnil s dôvodmi rozsudku krajského súdu, pričom k namietanému nesprávnemu výkladu § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov a nesprávnemu právnomu posúdeniu veci krajským súdom uviedol, že v predmetnom ustanovení je riešený postup pri zdaňovaní príjmov na základe uskutočnených zmien v zákone počas určitého prechodného obdobia. Nesúhlasil s argumentom sťažovateľky, že zo znenia § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov nevyplýva povinnosť daňovníka, ktorého zdaňovacím obdobím je hospodársky rok, rozdeliť základ dane na časť pripadajúcu na obdobie do 31. decembra 2012 a časť pripadajúcu na obdobie od 1. januára 2013. Naopak, zo znenia spornej právnej normy vyplýva podľa názoru kasačného súdu presne opačný výklad. Uviedol, že ak mal daňový subjekt ako zdaňovacie obdobie hospodársky rok, ktorý začal v roku 2012 a skončil v roku 2013, bol povinný postupovať podľa § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov a základ dane znížený o daňovú stratu mal rozdeliť pomerne podľa počtu mesiacov na časť pripadajúcu na obdobie do 31. decembra 2012 a na časť pripadajúcu na obdobie po 31. decembri 2012. Na tú časť základu dane, ktorá pripadá na obdobie od začiatku zdaňovacieho obdobia do 31. decembra 2012, mal uplatniť sadzbu dane 19 % a na časť základu dane, ktorá pripadá na obdobie po 31. decembri 2012 do konca zdaňovacieho obdobia, mal uplatniť sadzbu dane 23 %. Sťažovateľka pritom takto postupovala iba v prípade podania riadneho daňového priznania, no v dodatočnom daňovom priznaní vypočítala výšku daňovej povinnosti uplatnením len 19 % sadzby dane zo základu dane za celé zdaňovacie obdobie – hospodársky rok od 1. septembra 2012 do 31. augusta 2013. Za nedôvodnú považoval aj námietku sťažovateľky týkajúcu sa retroaktívneho zvýšenia sadzby dane a svojoľnej diskriminácie zo strany zákonodarcu, pretože § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov pôsobí do budúca od roku 2013 a nepostihuje základ dane daňovníka do konca roka 2012. Súčasne zamietol aj návrh sťažovateľky na prerušenie konania, pretože sa nestotožnil s jej tvrdením, že § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov je protiústavnou právnou normou.

II. Argumentácia sťažovateľky

5. Sťažovateľka svoju ústavnú sťažnosť nasmerovala proti napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu, ktorému vytýka, že:

a) sa nedostatočne zaoberal s jej zásadnými argumentmi uplatnenými v kasačnej sťažnosti. Predovšetkým vôbec nevysvetlil, z akého dôvodu považoval aplikovanú právnu normu § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov za ústavne konformnú a z akého dôvodu táto nemá neprípustné retroaktívne účinky a zjavne diskriminačné dopady;

b) dospel k ústavne nekonformnému a ústavne neudržateľnému výkladu § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov, o ktorom sťažovateľka od začiatku tvrdila, že je protiústavné, pretože porušuje zákaz retroaktivity. Podľa sťažovateľky má predmetné ustanovenie retroaktívny účinok, a to taký, že situácia daňovníkov dotknutých predmetným ustanovením je horšia v porovnaní so stavom, ak by také ustanovenie neexistovalo, a súčasne vytvára stav, keď jedna skupina daňovníkov podlieha dani z príjmov s uplatnením vyššej sadzby ako ostatní daňovníci.

III. Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

III.1. K namietanému porušeniu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy:

6. Podstatou ústavnej sťažnosti je namietané porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu o zamietnutí kasačnej sťažnosti sťažovateľky.

7. Ťažisko sťažnostnej argumentácie predstavuje námietka sťažovateľky týkajúca sa nedostatočného a nepresvedčivého odôvodnenia napadnutého rozsudku a jej nesúhlas s výkladom § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov poskytnutým finančnými orgánmi a konajúcimi správnymi súdmi.

8. Úlohou ústavného súdu preto bolo v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti posúdiť, či sa najvyšší správny súd náležite vysporiadal s podstatnými námietkami sťažovateľky a či konanie pred ním nebolo poznačené takou kvalifikovanou vadou, ktorá by opodstatňovala kasačný zásah ústavného súdu. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu pritom nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkom krajského súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami orgánov verejnej správy, ktoré mu predchádzali.

9. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že procesné postupy v daňovom konaní, zisťovanie a hodnotenie skutkového stavu, ako aj výklad či aplikácia tzv. jednoduchého (podústavného) práva sú primárne zverené správcovi dane, resp. správny súdom v rámci prieskumu rozhodnutí orgánovej verejnej správy. Z ústavnoprávneho hľadiska môže byť posúdená len otázka, či skutkové zistenia majú dostatočný a racionálny základ, či právne závery týchto orgánov verejnej moci nie sú s nimi v extrémnom nesúlade a či podaný výklad práva je ústavne konformný (I. ÚS 93/2022).

10. V danom prípade správca dane vyrubil sťažovateľke rozdiel na dani z príjmov právnickej osoby v sume 220 583,33 eur za hospodárky rok od 1. septembra 2012 do 31. augusta 2013,

pričom, aplikujúc § 52t ods. 2 v spojení s § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov, použil na kontrolované zdaňovacie obdobie od 1. septembra 2012 do 31. decembra 2012 19 % sadzbu dane a na zdaňovacie obdobie od 1. januára 2013 do 31. augusta 2013 23 % sadzbu dane.

11. Po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku kasačného súdu sa ústavný súd nestotožňuje s tvrdením sťažovateľky o jeho ústavnoprávnom deficite spočívajúcom v nedostatočnom odôvodnení. Podľa názoru ústavného súdu sa najvyšší správny súd zaoberal všetkými zásadnými námietkami sťažovateľky prezentovanými v jej kasačnej sťažnosti, pričom sa relevantne vyjadril k výhrade sťažovateľky o nesprávnom výklade § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov upravujúcom postup pri výpočte daňovej povinnosti daňového subjektu, ktorého hospodársky rok začal v roku 2012 a skončil v roku 2013. V zmysle predmetného ustanovenia mal daňový subjekt základ dane znížený o daňovú stratu pomerne rozdeliť podľa počtu mesiacov na časť pripadajúcu na obdobie do 31. decembra 2012, v ktorej sa uplatňuje 19 % sadzba dane, a na časť pripadajúcu na obdobie po 31. decembri 2012 do konca zdaňovacieho obdobia, v ktorej sa uplatňuje 23 % sadzba dane (body 52 až 56 namietaného rozsudku). Kasačný súd zhodnotil, že finančné orgány postupovali pri určení výšky daňovej povinnosti v súlade so znením príslušných právnych predpisov, pretože sťažovateľka si v dodatočnom daňovom priznaní, nerešpektujúc § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov, uplatnila 19 % sadzbu dane zo základu za celé jej zdaňovacie obdobie – hospodársky rok od 1. septembra 2012 do 31. augusta 2013. Súčasne vyhodnotil ako nedôvodnú námietku sťažovateľky o retroaktívnom pôsobení § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov konštatujúc, že dané zákonné ustanovenie pôsobí do budúca od 1. januára 2013 a nepostihuje žiadnym spôsobom základ dane daňovníka do 31. decembra 2012 (bod 57 namietaného rozsudku).

12. Zákom č. 395/2012 Z. z. účinným od 1. januára 2013 došlo k zmene zákona o dani z príjmov, ktorý bol doplnený aj o § 52t upravujúci postup pri zdaňovaní príjmov na základe uskutočnených zmien v zákone počas určitého prechodného obdobia. Predmetné ustanovenie pritom stanovuje, že zmenené sadzby dane z príjmov fyzických osôb, ako aj právnických osôb sa prvýkrát použijú za zdaňovacie obdobie, ktoré začne plynúť 1. januárom 2013 s výnimkou obsiahnutou v § 52t ods. 10 zákona upravujúcom postup výpočtu daňovej povinnosti pre tých daňovníkov, pre ktorých je stanovené zdaňovacie obdobie hospodársky rok, pričom časť zdaňovacieho obdobia spadá do roku 2012 a časť do roku 2013. Základ dane sa v takom prípade pomerne rozdelí, pričom 23 % sadzba dane sa uplatní len na tú časť, ktorá pripadá na rok 2013.

13. Zohľadňujúc sťažnostnú argumentáciu, významne sa prekrývajúcu s tou, ktorú sťažovateľka uplatnila v správnej žalobe a následne v kasačnej sťažnosti, ústavný súd dospel k záveru, že interpretácia príslušnej zákonnej právnej úpravy (zákona o dani z príjmov) poskytnutá finančnými orgánmi, ako aj správnymi súdmi je ústavne akceptovateľná. Najvyšší správny súd spoločne s krajským súdom odpovedal adekvátnym, logickým a ústavne udržateľným spôsobom na predstreté námietky sťažovateľky, pričom jeho závery považuje ústavný súd za dostatočne odôvodnené a bez známkov arbitrárnosti.

14. Sumarizujúc uvedené, ústavný súd uzatvára, že napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu (nadväzujúci na rozsudok krajského súdu) nevykazuje z ústavného hľadiska také relevantné nedostatky, ktoré by po prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie mohli reálne viesť k vysloveniu porušenia základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Ústavnú

sťažnosť preto v tejto časti odmietol ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) 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“).

III.2. K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru:

15. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „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. rozsudok vo veci Jussila proti Fínsku z 23. 11. 2006, sťažnosť č. 73053/01, bod 45; rozsudok vo veci Ferrazzini proti Taliansku z 12. 7. 2001, sťažnosť č. 44759/98, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

16. Vo veci sťažovateľky však orgány verejnej správy neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, čo znamená, že nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru (k tomu porovnaj Engel a iní proti Holandsku z 8. 6. 1976). V prípade sťažovateľky totiž išlo o postup, ktorý smeroval k autoritatívnemu určaniu samotnej daňovej povinnosti (rozdielu na dani z príjmu na základe dodatočného daňového priznania, pozn.) na základe príslušných právnych predpisov v súvislosti s jej podnikateľskou činnosťou. Ústavný súd preto dospel k záveru, že na vec sťažovateľky nie je čl. 6 ods. 1 dohovoru aplikovateľný a z tohto dôvodu odmietol ústavnú sťažnosť aj v tejto časti ako zjavne neopodstatnenú podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde.

17. Keďže ústavná sťažnosť bola odmietnutá ako celok, ústavný súd sa ďalšími požiadavkami sťažovateľky uvedenými v petite nezaoberal, keďže rozhodovanie o nich je podmienené vyslovením porušenia základného práva alebo slobody, k čomu v tomto prípade nedošlo.

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

V Košiciach 19. decembra 2023

Jana Baricová
predsedníčka senátu