



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 3/2021-40

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 21. januára 2021 v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Molnára, zo sudkyne Jany Laššákovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcu Ľuboša Szigetiho predbežne prerokoval ústavnú sťažnosť spoločnosti ARKON, a. s., Strážska cesta 12, Zvolen, IČO 45 434 395, zastúpenej advokátskou kanceláriou KPMG Legal s. r. o., Dvořákovo nábrežie 10, Bratislava, v mene ktorej koná advokát JUDr. Marian Dzuroška, PhD., vo veci namietaného porušenia základných práv podľa čl. 20 ods. 1 a podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s porušením čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj práva podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžfk 40/2018 z 8. júla 2020 a takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť spoločnosti ARKON, a. s., o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Skutkový stav veci a sťažnostná argumentácia

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 28. októbra 2020 doručená ústavná sťažnosť spoločnosti ARKON, a. s., Strážska cesta 12, Zvolen, IČO 45 434 395 (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namieta porušenie 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 v spojení s porušením čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 ústavy, ako aj práva na pokojné užívanie svojho majetku podľa čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dodatkový protokol“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 2 Sžfk 40/2018 z 8. júla 2020 (ďalej len „rozsudok najvyššieho súdu“).

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že sťažovateľka ako jediná spoločníčka spoločnosti [REDAKOVANÉ] v zdaňovacom období roku 2014 s cieľom zvýšenia jej základného imania vložila do tejto spoločnosti nepeňažný vklad – 55 kusov kmeňových listinných akcií na meno emitovaných spoločnosťou [REDAKOVANÉ], s menovitou hodnotou 1000 €/1 kus akcie s číselným označením 46 až 100 (ďalej len „nepeňažný vklad“).

3. V súlade s § 59 ods. 2 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len „Obchodný zákonník“) hodnota akcií, ktorou sa započítavali na nepeňažný vklad do spoločnosti [REDAKOVANÉ], bola určená znaleckým posudkom č. 1/2014 vypracovaným znaleckou organizáciou [REDAKOVANÉ], v sume 8 615 200 €, čím sa pôvodná hodnota základného imania spoločnosti [REDAKOVANÉ] zo sumy 5 000 € zvýšila na sumu 8 620 200 €.

4. Sťažovateľka (prevádzajúca) po zvýšení základného imania uzatvorila so spoločnosťou [REDAKOVANÉ] (nadobúdateľkou) zmluvu o prevode obchodného podielu z 15. mája 2014, predmetom ktorej bol prevod (predaj) jej obchodného podielu na spoločnosti [REDAKOVANÉ] v rozsahu 100 % za kúpnu cenu 4 405 000 €.

5. Sťažovateľka s poukazom na § 19 ods. 2 písm. g) bod 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), v zmysle ktorého sa do základu dane zahrnie výdavok v sume obstarávacej ceny obchodného podielu na obchodnej spoločnosti pri jeho predaji len do výšky príjmov z predaja, zahrnúc do základu dane výdavok v sume obstarávacej ceny obchodného podielu na spoločnosti [REDAKOVANÉ] len do výšky príjmu z predaja (kúpnej ceny) v sume 4 405 000 €, vykázala daňovú stratu danú rozdielom obstarávacej ceny obchodného podielu v sume 8 620 200 € a príjmom z jeho predaja (kúpnej ceny) v sume 4 405 000 €, t. j. v sume 4 215 200 €.

6. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 100997935/2017 z 22. mája 2017 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“) v zmysle § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil sťažovateľke rozdiel dane z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2014 v sume 883 755,27 €. Rozhodnutie bolo na základe odvolania sťažovateľky rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica [ďalej len „finančné riaditeľstvo“ (odvolacieho finančného orgánu, pozn.)] č. 101815695/2017 z 22. augusta 2017 (ďalej len „rozhodnutie finančného riaditeľstva“) ako vecne správne potvrdené.

7. Sťažovateľka (žalobkyňa) sa následne žalobou na Krajskom súde v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) domáhala proti finančnému riaditeľstvu preskúmania zákonnosti právoplatného rozhodnutia finančného riaditeľstva. V právnej veci žaloby sa konanie na krajskom súde viedlo pod sp. zn. 24 S 141/2017.

8. Žaloba bola rozsudkom krajského súdu sp. zn. 24 S 141/2017 z 15. marca 2018 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) ako nedôvodná zamietnutá.

9. Sťažovateľka podala proti rozsudku krajského súdu riadne a včas kasačnú sťažnosť, ktorá však bola rozsudkom najvyššieho súdu zamietnutá. Zároveň najvyšší súd rozhodol tak, že účastníci nemajú nárok na náhradu trov kasačného konania. Rozsudok najvyššieho súdu bol sťažovateľke doručený 31. augusta 2020 a podľa zistenia ústavného súdu toho istého dňa nadobudol aj právoplatnosť.

10. Kľúčová námietka sťažovateľky spočíva v tvrdení, že najvyšší súd, rovnako ako krajský súd, finančné riaditeľstvo a správca dane sa nielen svojvoľne odklonili od gramatického výkladu § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov, ale toto ustanovenie dokonca interpretovali v rozpore s jeho znením. Pokiaľ za obstarávaciu cenu obchodného podielu sťažovateľky na spoločnosti [REDAKOVANÉ] nepovažovali hodnotu ňou splateného peňažného vkladu a nepeňažného vkladu (znaleckú hodnotu majetkovej účasti na spoločnosti) spolu v sume 8 620 200 €, ale skutočnú sumu výdavkov, ktoré sťažovateľka vynaložila na obstaranie obchodného podielu (účtovnú hodnotu majetkovej účasti na spoločnosti) spolu v sume 60 000 €, je rozhodnutím správcu dane vyrubený rozdiel na dani z príjmu právnických osôb sťažovateľke za zdaňovacie obdobie roku 2014 v sume 883 755,27 € arbitrárny.

11. Sťažovateľka v nadväznosti na už uvedené ťažiskovú argumentáciu vo svojej ústavnej sťažnosti medzi inými najmä namieta, že:

- najvyšší súd upustil od gramatického výkladu § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov bez toho, že by preto boli splnené podmienky, resp. že by toto ustanovenie vrátane súvisiacich ustanovení § 17d ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 2 písm. g) bodu 1 zákona o dani z príjmov bolo akokoľvek nejasné či nezrozumiteľné,

- najvyšší súd na podporu svojho názoru svojvoľne vytvoril a aplikoval neexistujúce daňovo-právne inštitúty, a to „*princíp neutrálneho dopadu na základ dane*“, „*princíp nemožnosti priznania daňovej výhody*“ a „*ochrana pred hybridnými nástrojmi*“,

- najvyšší súd svoje rozhodnutie riadne a vyčerpávajúco neodôvodnil, keď sa nevysporiadal s jej podstatnými tvrdeniami, a to najmä pokiaľ ide rozpor gramatického znenia relevantných ustanovení zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov s účelom tohto zákona,

- spôsob aplikácie § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov najvyšším súdom má za následok dvojité zdanie finančnej investície (nepeňažného vkladu), t. j. u sťažovateľky (vkladateľky), ako aj u nadobúdateľky (██████████), čím bol zásadne porušený princíp právnej istoty.

12. Sťažovateľka teda navrhuje, aby ústavný súd nálezom vyslovil porušenie základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 ústavy, základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy v spojení s porušením čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 ústavy, ako aj práva na pokojné užívanie jej majetku podľa čl. 1 dodatkového protokolu rozsudkom najvyššieho súdu, rozsudok najvyššieho súdu žiada zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

II.

Relevantná právna úprava

13. 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.

14. Podľa čl. 140 ústavy podrobnosti o organizácii ústavného súdu, o spôsobe konania pred ním a o postavení jeho sudcov ustanoví zákon. Týmto zákonom je zákon 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“).

15. Ústavný súd podľa § 56 ods. 1 zákona o ústavnom súde návrh na začatie konania predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon v § 9 neustanovuje inak. Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu na začatie konania ústavný súd zisťuje, či dôvody uvedené v § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia ústavný súd môže na predbežnom prerokovaní bez ústneho pojednávania uznesením odmietnuť návrh na začatie konania,

- a) na prerokovanie ktorého nemá ústavný súd právomoc,
- b) ktorý je podaný navrhovateľom bez zastúpenia podľa § 34 alebo § 35 a ústavný súd nevyhovел žiadosti navrhovateľa o ustanovenie právneho zástupcu podľa § 37,
- c) ktorý nemá náležitosti ustanovené zákonom,
- d) ktorý je neprípustný,
- e) ktorý je podaný zjavne neoprávnenou osobou,
- f) ktorý je podaný oneskorene,
- g) podľa § 42 ods. 2 písm. f), g), q), r), t) alebo písm. v), ktorý je zjavne neopodstatnený.

16. O zjavne neopodstatnený návrh ide, ak ústavný súd pri jeho predbežnom prerokovaní nezistí žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie. V zmysle konštantnej judikatúry ústavného súdu je dôvodom na odmietnutie návrhu pre jeho zjavnú neopodstatnenosť aj absencia priamej súvislosti medzi označeným základným právom alebo slobodou na jednej strane a namietaným konaním alebo iným zásahom do takéhoto práva alebo slobody na strane druhej. Inými slovami, ak ústavný súd nezistí relevantnú súvislosť medzi namietaným postupom orgánu štátu a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých navrhovateľ namieta, vysloví zjavnú neopodstatnenosť sťažnosti a túto odmietne (III. ÚS 263/03, II. ÚS 98/06, III. ÚS 300/06).

17. Podľa čl. 1 ods. 1 ústavy Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát. Neviaže sa na nijakú ideológiu ani náboženstvo.

18. Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

19. Podľa čl. 20 ods. 1 ústavy každý má právo vlastníť majetok. Vlastnícke právo všetkých vlastníkov má rovnaký zákonný obsah a ochranu. Majetok nadobudnutý v rozpore s právnym poriadkom ochranu nepožíva.

20. Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

21. Podľa čl. 141 ods. 1 ústavy v Slovenskej republike vykonávajú súdnictvo nezávislé a nestranné súdy.

22. Podľa čl. 144 ods. 1 ústavy sudcovia sú pri výkone svojej funkcie nezávislí a pri rozhodovaní sú viazaní ústavou, ústavným zákonom, medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 2 a 5 a zákonom.

23. Podľa čl. 1 dodatkového protokolu každá fyzická alebo právnická osoba má právo pokojne užívať svoj majetok. Nikoho nemožno zbaviť jeho majetku s výnimkou verejného záujmu a za podmienok, ktoré stanovuje zákon a všeobecné zásady medzinárodného práva.

III.

Ústavnoprávne východiská v judikatúre ústavného súdu a samotné posúdenie vecí ústavným súdom

24. Podľa čl. 124 ústavy je ústavný súd nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Ústavný súd už v rámci svojej judikatúry vyslovil, že obsahom základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 ústavy je umožniť každému reálny prístup k súdu, pričom tomuto právu zodpovedá povinnosť súdu o veci konať a rozhodnúť

(napr. II. ÚS 88/01), ako aj konkrétne procesné garancie v súdnom konaní. Pokiaľ ide o medze zasahovania ústavného súdu do rozhodovacej činnosti všeobecných súdov, ústavnému súdu neprislúcha hodnotiť správnosť skutkových záverov či právneho posúdenia vecí všeobecnými súdmi, pretože nie je prieskumným súdom, nadriadeným súdom a ani ochrancom zákonnosti (obdobne napr. II. ÚS 1/95, II. ÚS 71/07, III. ÚS 26/08, I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 382/06, I. ÚS 88/07).

25. Ústavný súd konštantne judikuje, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, preto postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 209/04). Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad (porovnaj napríklad *Georgidias v. Grécko* z 29. 5. 1997, Recueil III/1997).

26. Ústavný súd však argumentáciu sťažovateľky, podľa ktorej sa najvyšší súd v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal, prípadne nesprávne vysporiadal s jej podstatnými námietkami v kasačnej sťažnosti, nevyhodnotil ako spôsobilú spochybniť ústavnú udržateľnosť záverov najvyššieho súdu. Odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu je plne v súlade s § 463 v spojení s § 139 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov a podľa názoru ústavného súdu je presvedčivé, zrozumiteľné, konanie nevykazuje znaky podstatných pochybení procesného charakteru, a preto ústavný súd nevidí žiadny relevantný dôvod na prehodnocovanie záverov najvyššieho súdu. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nepostačuje

na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97) rešpektuje názor, podľa ktorého nemožno právo na súdnu ochranu stotožňovať s procesným úspechom, z čoho vyplýva, že všeobecný súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a s právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok.

27. Podľa § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej sume.

28. Podľa § 17d ods. 1 písm. a) zákona o dani z príjmov do základu dane vkladateľa nepeňažného vkladu, ktorým je individuálne vložený majetok, podnik alebo jeho časť a ktorý zisťuje základ dane podľa § 17 ods. 1 písm. b) alebo písm. c), sa v zdaňovacom období, v ktorom dôjde k splateniu nepeňažného vkladu, nezahrňuje rozdiel medzi hodnotou nepeňažného vkladu započítanou na vklad spoločníka a hodnotou nepeňažného vkladu v účtovníctve, pričom prijímateľ nepeňažného vkladu prevezme vložený majetok a záväzky v pôvodných cenách podľa osobitného predpisu a hmotný majetok a nehmotný majetok v pôvodných cenách podľa § 25.

29. Podľa § 19 ods. 2 písm. g) bodu 1 zákona o dani z príjmov daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone, sú výdavky (náklady) v sume obstarávacej ceny obchodného podielu na obchodnej spoločnosti alebo družstve s výnimkou obstarávacej ceny podielu na akciovej spoločnosti (akcie), pre ktorú platí ustanovenie písmena f), pri jeho predaji len do výšky príjmov z predaja (za každý predaj jednotlivo).

30. Podľa § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov za obstarávaciu cenu obchodného podielu alebo akcie v obchodnej spoločnosti alebo družstve sa na účely tohto zákona považuje aj hodnota splateného peňažného vkladu a nepeňažného vkladu spoločníka obchodnej spoločnosti alebo člena družstva vrátane emisného ážia alebo obstarávacia cena

majetkovej účasti, ak obchodný podiel alebo akcia bola nadobudnutá inak ako vkladom. Za splatený vklad sa považuje aj zvýšenie základného imania obchodnej spoločnosti alebo družstva zo zisku po zdanení na základe rozhodnutia valného zhromaždenia obchodnej spoločnosti alebo predstavenstva družstva.

31. Pri nepeňažných vkladoch do základného imania sa pri vyčíslení základu dane použije postup podľa spôsobu ocenenia majetku. Ak sa použije pri ocenení nepeňažného vkladu, ktorým je individuálne vložený majetok, podnik alebo jeho časť (nie pohľadávka), reálna hodnota, pri určení základu dane sa postupuje podľa § 17b zákona o dani z príjmov, ak sa však pri jeho ocenení použije pôvodná cena, tak sa pri určení základu dane postupuje podľa § 17d zákona o dani z príjmov. Za pôvodnú cenu sa považuje pri nepeňažnom vklade, ktorým je individuálne vložený majetok, podnik alebo jeho časť, ocenenie v súlade s účtovníctvom, teda je to hodnota započítaná na vklad spoločníka podľa § 59 Obchodného zákonníka stanovená podľa údajov účtovníctva. Ako to aj najvyšší súd uviedol, *«Podstatnou skutočnosťou na určenie výšky obstarávacej ceny obchodného podielu pri jeho predaji, bol postup žalobcu pri ocenení nepeňažného vkladu... Podľa § 17d ods. 1 písm. a/ zákona o dani z príjmov vkladateľ zahrnie... (správne má byť „nezahrnie“, pozn.)... do základu dane rozdiel medzi účtovnou hodnotou a uznanou hodnotou započítanou na vklad. Na základe zvoleného postupu žalobcu nedošlo k zdaneniu oceňovacieho rozdielu. V kontexte uvedeného bol žalobca povinný, na základe ním zvoleného postupu oceňovania nepeňažného vkladu v pôvodných cenách, pokračovať v uplatňovaní daňových výdavkov z pôvodných daňových hodnôt aj pri predaji obchodného podielu... V predmetnej veci si žalobca mohol pri predaji obchodného podielu uplatniť daňový výdavok vo výške obstarávacej ceny obchodného podielu z pôvodných daňových hodnôt. Obstarávaciu cenu obchodného podielu je nutné v prejednávacom prípade vykladať v súvislosti s výdavkami, ktoré žalobca vynaložil na obstaranie obchodného podielu, ktoré v danom prípade predstavujú peňažný vklad vo výške 5.000 Eur a nepeňažný vklad vo výške 55.000 Eur predstavujúci 55 ks akcií s menovitou hodnotou 1.000 Eur. Iba takto určená obstarávacia cena obchodného podielu odráža skutočnú výšku výdavkov, ktoré žalobca vynaložil na obstaranie obchodného podielu... podstata ocenenia nepeňažného vkladu v pôvodných cenách spočíva v uplatnení daňových výdavkov z pôvodných daňových hodnôt aj na strane*

vkladateľa pri predaji obchodného podielu. *Odlíšny interpretačný výklad by bol v rozpore s princípom neutrálneho dopadu na základ dane...»*, pokiaľ ide o nezahrnutie rozdielu medzi hodnotou nepeňažného vkladu započítanou na vklad spoločníka a hodnotou nepeňažného vkladu v účtovníctve pri splatení nepeňažného vkladu (nie pri predaji obchodného podielu, pozn.) oceneného pôvodnou (účtovnou) cenou do daňového základu na strane sťažovateľky, ako aj na strane prijímateľky (██████████).

Ako z odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu vyplýva, najvyšší súd hovorí o neutrálnom dopade na daňový základ v kontexte nezahrnutia rozdielu medzi hodnotou nepeňažného vkladu započítanou na vklad spoločníka a hodnotou nepeňažného vkladu v účtovníctve do daňového základu sťažovateľky (vkladateľky), ako aj spoločnosti ██████████ (prijímateľky). Podľa názoru najvyššieho súdu ak by, pokiaľ ide o určenie obstarávateľskej ceny obchodného podielu, pripustil interpretáciu predostretú sťažovateľkou, *„poskytol by tak právnu ochranu konaniu žalobcu, ktorým by nadobudol daňovú výhodu“*, t. j. získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak sťažovateľka nebola oprávnená. Ako najvyšší súd zároveň uviedol, stotožnil sa s názorom finančného riaditeľstva, na základe ktorého považoval konanie sťažovateľky, ktorým by na jednej strane nedošlo k zdaneniu oceňovacieho rozdielu nepeňažného vkladu (akcií) daného rozdielom medzi jeho znaleckou hodnotou započítanou na vklad spoločníka a hodnotou nepeňažného vkladu v účtovníctve a súčasne na strane druhej ani k zdaneniu príjmu z predaja obchodného podielu, ktorého tento nepeňažný vklad bol súčasťou, za taký hybridný (kombinovaný) nástroj, ktorý by nebol v súlade s princípmi zákona o dani z príjmov a daňového poriadku (pozri body 54 až 57 odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu).

32. V kontexte s námietkou sťažovateľky, ktorou namieta svojvoľnú interpretáciu § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov vrátane súvisiacich ustanovení § 17d ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 2 písm. g) bodu 1 zákona o dani z príjmov, najvyšší súd poukázal na rozhodnutie ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 341/07 z 1. júla 2008, podľa odôvodnenia ktorého *«... „Pri výklade a aplikácii ustanovení právnych predpisov je nepochybne potrebné vychádzať prvotne z ich doslovného znenia. Súd však nie je doslovným znením zákonného ustanovenia viazaný absolútne. Môže, ba dokonca sa musí od neho (od doslovného znenia*

právneho textu) odchyliť v prípade, keď to zo závažných dôvodov vyžaduje účel zákona, systematická súvislosť alebo požiadavka ústavne súladného výkladu zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov (čl. 152 ods. 4 ústavy). Samozrejme, že sa v takýchto prípadoch musí zároveň vyvarovať svojvôle (arbitrárnosti) o svoju interpretáciu právnej normy musí založiť na racionálnej argumentácii. V prípadoch nejasnosti alebo nezrozumiteľnosti znenia ustanovenia právneho predpisu (umožňujúceho napr. viac verzii interpretácie) alebo v prípade rozporu tohto znenia so zmyslom a účelom príslušného ustanovenia, o ktorého jednoznačnosti niet pochybnosti, možno uprednostniť výklad e ratione legis pred doslovným gramatickým (jazykovým) výkladom“...».

33. Vo vzťahu k námietke sťažovateľky vo veci dvojitého zdanenia najvyšší súd uviedol, že *„skutočnosť, že žalobcov príjem z predaja obchodného podielu podlieha daňovej povinnosti a následne, ak dôjde k jeho predaju a zo strany terajšieho prijímateľa, bude príjem z jeho predaja opätovne zdanený, nie je možné považovať za dvojité zdanenie. Skutočnosť, že výnos z činnosti každého daňovníka podlieha zdaneniu nemožno v zmysle § 2 zákona o dani z príjmu považovať za dvojité zdanenie. Výnos z činnosť a nakladania s majetkom každého daňovníka podlieha daňovej povinnosti. Z uvedeného dôvodu nemôže ísť o nespravodlivosť vo vzťahu k žalobcovi. Žalobca zdaní príjem z predaja obchodného podielu a kupujúci, za predpokladu, že sa rozhodne predať obchodný podiel bude zdaňovať svoj výnos z jeho predaja.“*

34. Ústavný súd po oboznámení sa s obsahom odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu dospel k záveru, že sťažnostná argumentácia sťažovateľky nie je spôsobilá spochybniť ústavnú udržateľnosť záverov najvyššieho súdu. Ústavný súd nezistil, že by najvyšším súdom aplikovaný postup pri hodnotení skutkového stavu veci zisteného už správcom dane a pri ustálení právnych záverov mohol zakladať dôvod na zásah ústavného súdu do rozsudku najvyššieho súdu v súlade s jeho právomocami ustanovenými v čl. 127 ods. 2 ústavy.

35. Poukazujúc na podrobné a presvedčivé odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu, ústavný súd na rozdiel od sťažovateľky nepovažuje závery najvyššieho súdu za svojvoľné

či arbitrárne. Naopak, podľa názoru ústavného súdu sa najvyšší súd dostatočným a ústavne akceptovateľným spôsobom vysporiadal so všetkými skutočnosťami rozhodnými pre posúdenie argumentácie sťažovateľky v kasačnej sťažnosti a aplikáciu príslušných zákonných ustanovení na daný prípad relevantným spôsobom odôvodnil. Najvyšší súd príslušné relevantné právne normy aplikoval a interpretoval v súlade s ich znením, obsahom i účelom a jeho závery obsiahnuté v rozsudku najvyššieho súdu je následne potrebné považovať za výraz jeho autonómneho rozhodovania.

36. Pokiaľ sa sťažovateľka iba v rámci odôvodnenia ústavnej sťažnosti dovoľáva porušenia práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“), ústavný súd uvádza, že podľa § 45 zákona o ústavnom súde ústavný súd je viazaný rozsahom a dôvodmi návrhu na začatie konania, ak § 89 neustanovuje inak. Viazanosť ústavného súdu návrhom sa vzťahuje zvlášť na návrh výroku rozhodnutia, ktorého sa sťažovateľ domáha. Ústavný súd teda môže rozhodnúť len o tom, čoho sa sťažovateľ domáha v petite svojej ústavnej sťažnosti, preto v danej veci ústavný súd rozhodoval o porušení tých práv a iba v súvislosti s tými postupmi a rozhodnutiami orgánov verejnej moci, ktorých vyslovenia porušenia sa sťažovateľka domáhala v návrhu na rozhodnutie, t. j. v petite ústavnej sťažnosti. Tvrdenia o porušení práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru v súvislosti s rozsudkom najvyššieho súdu, ktoré sťažovateľka uvádza v texte ústavnej sťažnosti mimo petitu, ústavný súd tak považoval iba za súčasť jej argumentácie (napr. III. ÚS 149/04, III. ÚS 235/05, II. ÚS 65/07).

37. Pokiaľ ide o namietané porušenie základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a práva na pokojné užívanie majetku podľa čl. 1 dodatkového protokolu, ústavný súd v zmysle svojej konštantnej judikatúry opakovane uvádza, že všeobecný súd v zásade nemôže byť sekundárnym porušovateľom základných práv a slobôd hmotného charakteru (kam patria aj označené práva), ak toto porušenie nevyplynie z toho, že všeobecný súd súčasne porušil aj ústavno-procesné princípy postupu vyplývajúce z čl. 46 až čl. 48 ústavy (II. ÚS 78/05). Novšia judikatúra ústavného súdu už však smeruje aj k posudzovaniu hmotných práv v rozhodnutí všeobecného súdu, a to aj bez toho, aby

sťažovateľ musel namietat, že všeobecný súd súčasne porušil aj ústavno-procesné princípy postupu vyplývajúce z čl. 46 až čl. 48 ústavy (IV. ÚS 360/09, III. ÚS 196/08, II. ÚS 111/08, I. ÚS 131/09 a pod.).

38. K namietanému porušeniu základného práva sťažovateľky podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu rozsudkom najvyššieho súdu ústavný súd teda konštatuje, že zo skutočností, ktoré sťažovateľka vo svojej ústavnej sťažnosti uviedla, nevyplýva žiadna možnosť ich porušenia, reálnosť ktorej by mohol ústavný súd posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie.

39. Pokiaľ totiž sťažovateľka porušenie svojho základného práva podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu odvíja od porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, vzhľadom na to, že ústavný súd nedospel k porušeniu uvedeného základného práva, je celkom prirodzené, že nemohlo dôjsť ani k porušeniu základného práva sťažovateľky podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 1 dodatkového protokolu.

40. V súvislosti so sťažovateľkou namietaným porušením čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 ústavy rozsudkom najvyššieho súdu je potrebné uviesť, že označené články ústavy neupravujú základné ľudské práva, ktorých ochrany by sa bolo možné samostatne domáhať v konaní podľa čl. 127 ústavy. Ústavný súd podotýka, že ústava nepredpokladá prieskum ústavných princípov podľa čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 ústavy, ako ani ustanovení čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 ústavy zakotvujúcich súdnicstvo (súdnu moc) v Slovenskej republike a princípy jeho fungovania v konaní o ústavnej sťažnosti podľa čl. 127 ods. 1 ústavy, ktorých obsahom nie sú základné ľudské práva a slobody, a preto nie sú priamo aplikovateľné v konaní o ústavnej sťažnosti podľa čl. 127 ústavy.

41. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavnú sťažnosť pri jej predbežnom prerokovaní podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde odmietol ako zjavne neopodstatnenú.

42. Pretože ústavná sťažnosť bola odmietnutá ako celok, o ďalších návrhoch sťažovateľky formulovaných v sťažnostnom petite (zrušenie rozsudku najvyššieho súdu a vrátenie mu veci na ďalšie konanie, ako aj rozhodnutie o náhrade trov konania) nebolo potrebné rozhodnúť.

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

V Košiciach 21. januára 2021

Peter Molnár
predseda senátu