



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 368/2021-17

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Molnára (sudca spravodajca) a sudcov Jany Laššákovej a Ľuboša Szigetiho v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti **FERPLAST SLOVAKIA, s. r. o.**, Novozámocká 58, Nesvady, IČO 36 255 793, zastúpenej Advokátskou kanceláriou JUDr. Vlasta Suchanová, s. r. o., Podzámska 32, Nové Zámky, v mene ktorej koná konateľka a advokátka JUDr. Vlasta Suchanová, proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 6 Sžfk 50/2019 z 20. januára 2021 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 22. apríla 2021 domáha vyslovenia porušenia jej základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) 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“) č. k. 6 Sžfk 50/2019 z 20. januára 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“). Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu navrhuje zrušiť a vrátiť mu vec na ďalšie konanie. Domáha sa tiež náhrady trov konania.

2. Z obsahu ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že sťažovateľka napadla žalobou podanou na Krajskom súde v Nitre (ďalej len „krajský súd“) rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 101505261/2017 z 10. júla 2017, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie vydané Daňovým úradom Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 100661515 z 20. apríla 2017, ktorým správca dane vyrubil sťažovateľke rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 v sume 22 326,50 eur.

3. Rozdiel dane z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013 v sume 22 362,50 eur bol vyrubený na základe tej skutočnosti, že správca dane pri platbe

A/ licenčného poplatku za používanie obchodného mena (ochranná známka a logo) posudzoval, či je dodržaný princíp nezávislého vzťahu a či pri platbe licenčného poplatku materskej spoločnosti vypočítanej z obratu predávaného tovaru (aj vyrobeného) existuje ekonomická podstata. Správca dane prijal záver, že predmetný výdavok princípom nezávislého vzťahu nezodpovedá a ekonomickú podstatu nemá. Správca dane uznal do nákladov iba sumu licenčného poplatku pre nezávislé spoločnosti a rozdiel 95 617,32 eur nie je podľa neho v nadväznosti na § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) výdavkom vynaloženým na účel dosiahnutia, zabezpečenia a udržania príjmov. Správca dane v súlade s § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov zvýšil základ dane o sumu rozdielu medzi uplatneným výdavkom a správcom dane akceptovanou výškou licenčného poplatku, teda o sumu 95 617,32 eur.

B/ služby ORACLE neuznal časť nákladov vo výške 1 454,40 eur ako výdavok na dosiahnutie, udržanie a zabezpečenie príjmov daňového subjektu, keďže z predložených dokladov vyplynulo, že materská spoločnosť FIVAC SRL nakupovala služby ORACLE od tretích strán a tieto náklady s 10 % ziskovou prirážkou vyfakturovala spoločnosti sťažovateľke, ako aj ostatným spoločnostiam v skupine. Správca dane túto prirážku považoval za neodôvodnenú, v dôsledku čoho zvýšil v zmysle §17 ods. 5 zákona o dani z príjmov základ dane o sumu 1 454,40 eur.

4. Krajský súd rozsudkom č. k. 11 S 135/2017 z 27. marca 2019 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) žalobu ako nedôvodnú zamietol a žalovanému náhradu trov konania nepriznal. Proti tomuto rozsudku podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší súd napadnutým rozsudkom zamietol a účastníkom nepriznal nárok na náhradu trov kasačného konania.

II.

Argumentácia sťažovateľky

5. Podľa názoru sťažovateľky k zásahu do jej označených základných práv podľa ústavy a práva podľa dohovoru došlo nesprávnou aplikáciou právnych predpisov najvyšším súdom v súvislosti s rozhodovaním o kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti rozsudku krajského súdu, s ktorého právnymi závermi sa kasačný súd stotožnil. Sťažovateľka považuje napadnutý rozsudok najvyššieho súdu za nepreskúmateľný pre absenciu dôvodov, ktoré viedli k samotnému rozhodnutiu.

6. Sťažovateľka namieta, že nesprávne právne posúdenie veci sa týka licenčných poplatkov, keď najvyšší súd neuznal do jej nákladov licenčné poplatky vo vzťahu k ekonomicky prepojeným osobám z dôvodu, že nepreukázala ich ekonomické opodstatnenie, čo považuje za nezákonné a v rozpore so Smernicou OECD o transferovom oceňovaní.

7. Sťažovateľka zastáva názor, že kasačný súd vec nesprávne právne posúdil i vo vzťahu k nákladom za programové vybavenie ORACLE, keď uplatnený daňový náklad 12 900 eur neuznal v plnom rozsahu, ale bezdôvodne ho krátil o 1 454,40 eur, pričom argumentuje, že pri stanovení ceny za použitie uvedeného softvéru bola využitá „iná metóda a že tzv. zisková prirážka je len iné pomenovanie spôsobu pridelenia nákladov“, čo je u nej riadne zdokumentované. Sťažovateľka uvádza, že všeobecné súdy neakceptovali použitie uvedenej metódy transferového oceňovania a skutočnosť, že v prípade týchto výdavkov ide o sumu hlboko pod hranicou významnosti... daňový subjekt nemá povinnosť viesť k tomuto výdavku špeciálnu evidenciu a správca dane preto ani nie je oprávnený takúto evidenciu nad rámec smernice požadovať.“.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

III.1. K namietanému porušeniu základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

8. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, ako aj jej práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Podľa sťažovateľky sa najvyšší súd vo svojich právnych záveroch natoľko odchyľil od príslušných právnych predpisov, že zásadne poprel ich účel a význam a jeho napadnutý rozsudok považuje za nedostatočne odôvodnený.

9. Podľa konštantnej judikatúry nemá ústavný súd zásadné oprávnenie preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu vo veci samej, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav veci a aké skutkové zistenia a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil (II. ÚS 21/96, III. ÚS 151/05). Úlohou ústavného súdu nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách (II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96, I. ÚS 4/00, I. ÚS 17/01, II. ÚS 206/2015).

10. 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 [napr. IV. ÚS 115/03, III. ÚS 209/04, II. ÚS 112/2018, rovnako aj rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) vo veci Ruiz Torija c. Španielsko z 9. 12. 1994, Annuaire, č. 303-B]. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad (m. m. II. ÚS 44/03, III. ÚS 36/08, II. ÚS 754/2015).

11. K namietanému porušeniu čl. 46 ods. 2 ústavy ústavný súd konštatuje, že táto ústavná norma upravuje primárne právo toho, kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, obrátiť sa pri zákonom (najmä Správny súdny poriadok) splnených podmienok na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia. Výklad ustanovení Správneho súdneho poriadku zo strany súdu pri rozhodovaní o splnení podmienok na podanie žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy musí rešpektovať ústavné garancie práva na súdnu ochranu. Pri samotnom prieskume rozhodnutia orgánu verejnej správy správnym súdom sa uplatňujú princípy vyplývajúce z čl. 46 ods. 1 ústavy (porov. napr. IV. ÚS 102/08, II. ÚS 437/2016).

12. Ústavný súd už v minulosti konštatoval, že správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, proti ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (IV. ÚS 596/2012, I. ÚS 178/2014, III. ÚS 502/2015, II. ÚS 588/2016).

13. „V daňovom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov a správca dane je povinný riadne zistiť skutkový stav veci a preveriť skutkové tvrdenia uvádzané daňovým subjektom, prípadne odstrániť procesné pochybenia, ktoré vykonal správca dane počas daňovej kontroly. Daňové konanie je svojou povahou správnym konaním a vzťahujú sa naň zásady činnosti orgánov verejnej správy, ale je možné identifikovať aj jednotlivé procesné zásady daňového konania“ (porovnaj VERNARSKÝ, M. Procesné zásady daňového konania. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009. s. 11, 24 – 25 a nasl.). Daňové konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, avšak je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania (II. ÚS 205/2015, I. ÚS 480/2017, III. ÚS 18/2018).

14. Úlohou ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti sťažovateľky bolo posúdiť, či odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu signalizuje potenciálnu arbitrárnosť v interpretácii a aplikácii príslušných právnych noriem na vec sťažovateľky a s tým spojené možné porušenie označených ústavných práv sťažovateľky.

15. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho súdu vyplýva, že kasačný súd sa stotožnil so závermi krajského súdu, že postup správca dane pri zisťovaní základu dane z príjmov právnickej osoby považuje za správny a zákonný. Určením základu dane u tzv. zahraničnej závislej osoby, t. j. tuzemskej osoby, ktorá je ekonomicky, personálne a majetkovo prepojená s inou osobou, ktorá má sídlo mimo územia Slovenskej republiky, sa v § 17 ods. 5 osobitne zaoberá zákon o dani z príjmov. V danom prípade je zahraničnou závislou osobou sťažovateľka, a to v zmysle § 2 písm. r) zákona o dani z príjmov, ktorá je ekonomicky a majetkovo prepojená so spoločnosťami so sídlom v Taliansku (Ferplast SpA a FIVAC SRL).

16. Na obchodné alebo finančné transakcie uskutočňované navzájom medzi závislými osobami (zahraničnými alebo tuzemskými) sa použijú pravidlá transferového oceňovania, ktorých základom je princíp nezávislého vzťahu. Tento dáva daňovej správe príslušného štátu právo upraviť (navýšiť) základ dane závislej osoby o rozdiel, ktorý vznikne, ak sa ceny v transakciách medzi závislými osobami líšia od cien v porovnateľných transakciách medzi nezávislými osobami za porovnateľných okolností. Zjednodušene možno povedať, že pri aplikácii princípu nezávislého vzťahu sa na závislé osoby pozerá ako na nezávislé osoby, a nie ako na súčasť jedného celku skupiny závislých osôb. Princíp nezávislého vzťahu je opísaný v § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov a je založený na porovnávaní podmienok dohodnutých v obchodných vzťahoch alebo finančných vzťahoch medzi zahraničnými závislými osobami s podmienkami, ktoré by za porovnateľných okolností medzi sebou dohodli nezávislé osoby v porovnateľných obchodných alebo finančných vzťahoch. Podmienky sú vzájomne porovnateľné, ak medzi nimi nie je zásadný rozdiel alebo ak možno vplyv týchto rozdielov odstrániť.

16. Na účely zistenia základu dane (daňovej straty) podľa zákona o dani z príjmov, musí ocenenie týchto závislých obchodných transakcií zodpovedať princípu nezávislého vzťahu. Sťažovateľka uplatnila metódu čistého obchodného rozpätia. Táto metóda skúma čistý zisk v pomere k príslušnému základu, ktorý daňovník realizuje z kontrolovanej transakcie.

17. V právnej veci sťažovateľky správca dane (na základe funkčnej analýzy vypracovanej sťažovateľkou) dospel k záveru, že sťažovateľka ako slovenská dcérska spoločnosť je zmluvným výrobcom, čo pre účely transferového oceňovania znamená, že vlastní výrobné zariadenia a zamestnáva vlastných zamestnancov, ale vyrába podľa pokynov zadávateľa, teda zahraničnej závislej osoby (Ferplast SpA), ktorá sa zaväzuje odobrať značnú časť výroby. Sťažovateľka predala viac ako 64 % svojich produktov spoločnosti Ferplast SpA a v rámci skupiny Ferplast SpA, Ferplast

Rusko, Ferplast Ukrajina, Ferplast Poľsko tvoril predaj týmto spoločnostiam 90 %, pričom zo svojej podnikateľskej činnosti dosahovala zisk.

18. Na základe sťažovateľkou predložených dokladov správca dane zistil, že fakturácia materskej spoločnosti Ferplast SpA nie je v súlade so zmluvou (dohoda o ochrannej známke medzi sťažovateľkou a spoločnosťou Ferplast SpA), keďže časť poplatku 5 % bola vyčíslená z obratu pre odberateľov zo skupiny spoločností, ktoré sú prepojenými spoločnosťami sťažovateľkou (spoločnosti Fivac Group's), napriek tomu, že podľa zmluvy sa podiel 5 % mal počítat' z obratu pre zákazníkov, ktorí nie sú členmi skupiny Fivac Group's. Správca dane z uvedených dôvodov vylúčil obraty vyplývajúce z predaja produktov pre prepojené spoločnosti ZooDom Hungary a ZooDom Slovakia s. r. o., keďže fakturácia poplatku 5 % v prípade prepojených spoločností, ktoré sú členmi skupiny Fivac Group's, bola v rozpore so zmluvou, ale i v rozpore s princípom nezávislého vzťahu, pretože nezávislá spoločnosť by na fakturáciu v rozpore so zmluvou nepristúpila. Nesprávnosť fakturácie licenčného poplatku v sume 161 576,64 eur v zmysle faktúry č. 14000077 z 13. januára 2014 vystavenej spoločnosťou Ferplast SpA potvrdila i samotná sťažovateľka v žalobe, keď uviedla, že správne mala byť fakturovaná suma poplatku 157 357,98 eur, teda potvrdila nesprávnosť fakturácie v sume 4 219,12 eur (161 576,64 eur mínus 157 357,98 eur).

19. Ďalej sa správca dane zaoberal ekonomickou opodstatnenosťou poplatku za používanie ochrannej známky, ktorého výška sa odvíjala od sumy obratu dosiahnutého aj z predaja výrobkov prepojeným spoločnostiam.

20. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu ústavný súd zistil, že daňovou kontrolou bolo preukázané, že spoločnosť Ferplast SpA ako materská spoločnosť dojednávala obchodné kontrakty pre sťažovateľku, zodpovedala za stanovenie obchodnej prirážky, za cenovú politiku a za zľavy pre odberateľov medzi závislými spoločnosťami, pričom ako už bolo uvedené, sťažovateľka predávala 90 % svojich výrobkov v rámci prepojenej skupiny. Predaj výrobkov sťažovateľky prepojeným spoločnostiam za ceny stanovené spoločnosťou Ferplast SpA a platenie poplatku za používanie ochrannej známky tejto spoločnosti, ktorého výška sa odvíjala od sumy obratu dosiahnutého aj z predaja výrobkov prepojeným spoločnostiam, mal za následok zníženie obchodnej marže sťažovateľky, ktorá potom nepreukázala ani ekonomické opodstatnenie platenia tohto poplatku, pretože v dôsledku jeho platenia nedochádzalo (sťažovateľka to nepreukázala) napr. k navýšeniu odberu jej výrobkov prepojenými spoločnosťami. Sťažovateľka bola viazaná podmienkami určenými spoločnosťou Ferplast SpA, ktoré by si nezávislé spoločnosti nedohodli. S poukazom na uvedené dospel správny súd k záveru, že postup správca dane, ktorý vylúčil z výdavkov sťažovateľky platby poplatku za používanie ochrannej známky vypočítané z obratu predaja prepojeným spoločnostiam, bol odôvodnený, keďže tieto platby boli v rozpore s princípom nezávislého vzťahu, pretože sťažovateľka nepreukázala jeho ekonomické opodstatnenie. Tieto výdavky nebolo možné uznať za výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. Správca dane teda z obratu sťažovateľky vylúčil obrat z predaja prepojeným spoločnostiam ZooDom Hungary a ZooDom Slovakia s. r. o.

v sume 234 008,48 eur a za základ pre výpočet poplatku za používanie ochrannej známky vzal obrat v sume 1 319 186,33 eur (z čoho 5 % činí 65 959,32 eur), t. j. obrat z predaja výrobkov nezávislým osobám. Rozdiel medzi sumou poplatku fakturovaného sťažovateľkou, t. j. 161 576,64 eur, a sumou poplatku zisteného správcom dane, t. j. 65 959,32 eur, teda sumu 95 617,32 eur nebolo možné zahrnúť do daňových výdavkov za zdaňovacie obdobie roku 2013, čo konštatovali aj orgány finančnej správy.

21. Ústavný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku najvyššieho súdu v spojení s rozsudkom krajského súdu bez potreby jeho bližšej citácie dospel k záveru o ústavnej akceptovateľnosti a udržateľnosti aplikácie relevantných právnych noriem vo vzťahu k otázke licenčného poplatku za používanie marketingového nehmotného majetku – obchodného mena (ochranná známka a logo). Právne závery, ktoré viedli najvyšší súd v konečnom dôsledku k zamietnutiu kasačnej sťažnosti, majú podľa názoru ústavného súdu oporu v aplikovaných ustanoveniach zákona o dani z príjmov, zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, vyhlášky ministra zahraničných vecí č. 17/1985 Zb. z 22. októbra 1984 o Zmluve medzi Československou socialistickou republikou a Talianskou republikou o zamedzení dvojakého zdanenia v odbore daní z príjmu a o zabránení daňovému úniku, ako aj Smernice OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, ktorá sa považuje za všeobecne akceptovaný manuál v oblasti transferového oceňovania (nejde o všeobecne záväzný právny predpis). Uplatnený spôsob interpretácie a aplikácie príslušných ustanovení právnych predpisov považuje ústavný súd za ústavne konformný, nepopierajúci ich účel a význam, preto podľa názoru ústavného súdu nemohol neprípustným spôsobom zasiahnuť do označených základných práv sťažovateľky.

22. V súvislosti s argumentáciou sťažovateľky týkajúcou sa nesprávneho právneho posúdenia nákladov za programové vybavenie ORACLE najvyšší súd v relevantnej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku uvádza:

„Kontrolovaný daňový subjekt predložil správcovi dane faktúru č. 04/2013 zo dňa 03. 04. 2013, od spoločnosti FIVAC SRL, Via Magio, Italia, na sumu 12 900,- EUR za licenčný poplatok za používanie ORACLE za rok 2013 (programové vybavenie na spracovanie účtovníctva). Súčasne so zoznamom používateľa tohto programu ako aj so spôsobom stanovenia ceny, pričom ako kľúč bol použitý počet užívateľov. Pôvodná jednotková cena vo výške 209,84 EUR bola zvýšená na 215,- EUR s 10 % ziskovou prirážkou. Správca dane preto vyzval kontrolovaný daňový subjekt, aby zdôvodnil zvýšenie pôvodnej ceny. Kontrolovaný daňový subjekt predložil faktúru č. 1047717 od spoločnosti ORACLE Italia pre spoločnosti FIVAC SRL, ako aj výročnú správu a účtovnú uzávierku spoločnosti FIVAC SRL za rok 2013... Správny súd konštatoval, že z predložených dokladov vyplýva, že materská spoločnosť FIVAC SRL na kupovala služby ORACLE od tretích strán a následne takto vzniknuté náklady s 10 % ziskovou prirážkou vyčíslila a vyfakturovala nepriamou metódou pre spoločnosť FERPLAST SLOVAKIA s. r. o. Za poskytované služby mala spoločnosť FERPLAST SLOVAKIA s. r. o. platiť materskej spoločnosti FIVAC SRL odmenu. Výška odmeny za služby mala byť stanovená podľa relevantných nákladov materskej spoločnosti FIVAC SRL, ktoré by vznikli v súvislosti s poskytovaním služieb. V prejednávanej veci sa kasačný súd

stotožnil s právnym názorom správcu dane, že prirážka sa nemôže uplatňovať na služby zakúpené od tretích strán, len k nákladom, ktoré vznikli v súvislosti s poskytovaním služieb spoločnosti FIVAC SRL. Prirážku k nákladom vo výške 10 % je tak možné považovať za neodôvodnenú, nakoľko nejde o výdavok na dosiahnutie, udržanie a zabezpečenie príjmov daňového subjektu. Nešlo preto o výdavky v zmysle ust. § 17 ods. 5 zákona č. 595/2003 Z. z.“

23. Ústavný súd poukazuje na skutočnosť, že podľa § 17 ods. 5 tretej vety písm. d) zákona o dani z príjmov by si sťažovateľka ako zahraničná závislá osoba mohla zahrnúť do daňových výdavkov aj pomernú časť výdavkov (nákladov) na služby vynaložené inou osobou (t. j. spoločnosťou FIVAC SRL), voči ktorej je závislou osobou v prípade, ak by preukázala úhrnnú výšku výdavkov (nákladov) vynaložených na túto službu a spôsob ich delenia medzi osoby dosahujúce úžitok z tejto služby. Sťažovateľka mala v daňovom konaní preukázať úhrnnú výšku nákladov, ktoré spoločnosť FIVAC SRL vynaložila na službu, ktorú jej poskytovala, ako aj ďalším subjektom „za využívanie licencie ORACLE“ a spôsob rozdelenia týchto nákladov medzi osoby, ktoré mali z tejto služby úžitok (v rámci Slovenskej republiky to malo byť 60 subjektov v roku 2013). Keďže sťažovateľka v administratívnom konaní neunesla dôkazné bremeno vo vzťahu k časti nákladov za programové vybavenie ORACLE v sume 1 454,40 eur, daňové orgány zvýšili jej výsledok hospodárenia o túto sumu, ktorú neuznali ako výdavok na dosiahnutie, udržanie a zabezpečenie príjmov.

24. Vo vzťahu k tvrdeniam a dôkazom predloženým sťažovateľkou po podaní správnej žaloby ústavný súd uvádza, že správny súd postupoval správne, keď na ne neprihliadal (§ 121 ods. 1 Správneho súdneho poriadku).

25. Podľa názoru ústavného súdu sú právne závery kasačného súdu v spojení s relevantnou časťou odôvodnenia rozsudku krajského súdu udržateľné, nevykazujúce znaky arbitrárnosti ani zjavnej neodôvodnenosti a ich odôvodnenia poskytujú zrozumiteľnú odpoveď na to, akými úvahami sa správny súd riadil pri posudzovaní nastolenej právnej otázky. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s právnym názorom kasačného súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o nesprávnom právnom posúdení veci a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť jeho právny názor svojím vlastným. Námietku spočívajúcu v nesprávnom právnom posúdení nákladov sťažovateľky za programové vybavenie ORACLE preto považuje ústavný súd za nedôvodnú.

26. Ústavný súd zdôrazňuje, že ak sťažovateľka dôkazné bremeno v daňovom konaní neunesla a nezákonnosť rozhodnutí správnych orgánov nezistili ani všeobecné súdy rozhodujúce v rámci správneho súdnictva, nemožno hovoriť o tom, že jej neposkytli súdnu ochranu, a tým porušili jej základné právo zaručené čl. 46 ods. 1 ústavy.

27. V súvislosti s námietkou nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku ústavný súd uvádza, že po jeho preskúmaní dospel k záveru, že je síce pomerne strohý, nevykazuje však prvky arbitrárnosti, je zrozumiteľný a vyplývajú z neho konkrétne skutkové a logické právne závery.

V zmysle svojej judikatúry ústavný súd považuje za protiústavné a arbitrárne tie rozhodnutia, ktorých odôvodnenie je úplne odchylné od veci samej alebo aj extrémne nelogické so zreteľom na preukázané skutkové a právne skutočnosti (IV. ÚS 150/03, I. ÚS 301/06), čo však nie je tento prípad.

28. Ústavný súd poukazuje na to, že najvyšší súd rozhodoval v právnej veci sťažovateľky ako súd kasačný, ktorý sa stotožnil s argumentáciou súdu prvej inštancie, na ktorú sa v podrobnostiach odvoláva, pričom na prijaté právne závery krajského súdu, ktoré považoval za primerane vysvetlené, vo svojom rozhodnutí odkázal. Ústavný súd zdôrazňuje spätosť rozsudku kasačného súdu s (v podstate potvrdzovaným) rozsudkom krajského súdu, pričom je potrebné zohľadniť ich organickú (kompletizujúcu) jednotu a takto je potrebné napadnutý rozsudok i posudzovať. Na základe uvedeného dospel ústavný súd k názoru, že námietka sťažovateľky súvisiaca s nedostatkom odôvodnenia napadnutého rozsudku je nedôvodná.

29. Vychádzajúc z už uvedeného, ústavný súd dospel k záveru, že niet žiadnej spojitosti medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a namietaným porušením základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy, a preto túto časť ústavnej sťažnosti odmietol 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“) z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti.

III.2. K namietanému porušeniu práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

30. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru EŠLP týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ktorý vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové z dôvodu, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (hard core of public-authority prerogatives) (porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory EŠLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory EŠLP z 12. 7. 2001, body 24 – 31). Výnimku EŠLP nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

31. Nasledovaním uvedenej judikatúry EŠLP a rozhodnutím nevykladať čl. 6 ods. 1 dohovoru autonómne (prípadne extenzívnejšie), prihliadajúc pritom na skutočnosť, že správnym orgánom nedošlo k uloženiu sankcie za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o určenie rozdielu na dani z príjmov právnickej osoby na základe daňových právnych predpisov (teda nedošlo k uloženiu sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, t. j. nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru v danom prípade; k tomu porov. Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna EŠLP z 8. 6. 1976, bod 82), ústavný súd

odmietol ústavnú sťažnosť aj v tejto časti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti.

32. 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 Košiciach 9. septembra 2021

Peter Molnár
predseda senátu