



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 5/2014-28

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 23. januára 2014 v senáte zloženom z predsedu Jána Lubyho, zo sudkyne Ľudmily Gajdošíkovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcu Ladislava Orosza predbežne prerokoval sťažnosť J. M., zastúpenej JUDr. Bohuslav MAJCHRÁK, advokát, spol. s r. o., Nová Bystrica 850, konajúca prostredníctvom konateľ a advokáta JUDr. Bohuslava Majchráka, ktorou namieta porušenie svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s porušením čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 12 ods. 4, čl. 13 ods. 1, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 34/2012 z 18. apríla 2013, a takto

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

Sťažnosť J. M. o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 15. júla 2013 doručená sťažnosť J. M. (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namieta porušenie svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“)

v spojení s porušením čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 12 ods. 4, čl. 13 ods. 1, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 ústavy rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 2 Sžf 34/2012 z 18. apríla 2013.

Zo sťažnosti a z jej príloh vyplýva, že Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) dodatočným daňovým výmerom... vyrubil sťažovateľke rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2008 v sume 77 564,89 €. Predmetné rozhodnutie správcu dane potvrdilo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Daňové riaditeľstvo Banská Bystrica) (ďalej len „žalovaný“) rozhodnutím č...

Proti rozhodnutiu žalovaného podala sťažovateľka žalobu Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“), ktorou žiadala preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného a tiež zákonnosť rozhodnutia správcu dane. O jej žalobe rozhodol krajský súd rozsudkom č. k. 13 S 102/2011-68 z 28. marca 2012 tak, že žalobu zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka odvolanie, o ktorom rozhodol najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 2 Sžf 34/2012 z 18. apríla 2013 tak, že potvrdil rozhodnutie krajského súdu.

Sťažovateľka v podstatnej časti svojej sťažnosti poukazuje na obsah odôvodnenia rozsudku krajského súdu a namietaného rozsudku najvyššieho súdu a tiež podrobne uvádza obsah odvolania, ktorý podala proti rozsudku krajského súdu.

Z obsahu sťažnosti predovšetkým vyplýva, že sťažovateľka spochybňuje záver správcu dane a žalovaného a tiež konajúcich súdov o tom, že dostatočne nepreukázala daňový výdavok podľa § 8 ods. 5 písm. d) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) v sume 13 485 000 Sk, pretože nepreukázala, že tieto náklady vynaložila na uvedený účel, t. j. na technické zhodnotenie, údržbu alebo opravu relevantných nehnuteľností.

V tejto súvislosti sťažovateľka v sťažnosti ďalej uvádza:

*„... vo veci konajúce orgány verejnej moci, naposledy Najvyšší súd Slovenskej republiky:*

*... vykladajú ustanovenia daňových predpisov vzťahujúcich sa na práva a povinnosti sťažovateľa ako daňového subjektu a na preukázaný skutkový stav v daňovom konaní, vo vzťahu ku ktorému sa následne viedlo preskúmovacie konanie súdom, arbitrárne a ústavne nekonformným (nepripustným) spôsobom jednostranne a na jeho neprospech;*

*... účelovo prehliadajú sťažovateľom ako daňovým subjektom v rámci hodnotenia dokazovania vykonaného daňovom konaní správcom dane vykonané dôkazy vo vzťahu ku skutočnostiam vzťahujúcim sa daňové konanie, ich výpovednú hodnotu, hodnotenia arbitrárne a ústavne nekonformným (nepripustným) spôsobom jednostranne a na jeho neprospech.*

*Jedná sa najmä o preukázané skutočnosti vypočutým svedkom M. K. potvrdzujúce reálnu výplatu a prevzatie spornej sumy vyplývajúcej z účtovného dokladu na zúčtovanie hodnoty realizovaných nákladov (investícií);*

*... súdy konštatujú skutočnosti, ktoré nemajú základ v preskúmanom spise a odvolaním sa na ne vytvárajú priestor na arbitrárne a ústavne nekonformné (nepripustné) rozhodnutie na neprospech sťažovateľa. Pritom nie je pochopená podstata žaloby vo vzťahu k v nej označeným dôkazom konajúcimi súdmi;*

*... nelogickým, nepripustným spôsobom prezentovania hypotetických úvah o povinnostiach sťažovateľa – ako daňového subjektu, ktoré vo vzťahu k preukaznej povinnosti súvisiacej s daňovými nákladmi (výdavkami) nevyplývajú z právnych noriem, je prejavená len tendencia nájsť argument pre zdôvodnenie rozhodnutia na jeho neprospech – zdôraznené ničím nepodloženého tvrdenia účelové konania za účelom zníženia základu dane.*

*... aj z kontextu rozhodnutia odvolacieho Najvyššieho súdu SR je zrejmé, že tento svoje rozhodnutie podriadil presvedčeniu o tom, že vyhotovenie účtovného dokladu, ktorého spornosť bola predmetom dôkazného konania pred daňovými orgánmi, bolo mojím konaním za účelom znížiť daňový základ.*

*Pod ťarchou tohto presvedčenia odvolacieho súdu je potom ďalej cítiť to, že nebolo správne pochopené v rámci odvolacieho konania moje tvrdenie o tom, že treba vnímať každú z osôb, ktorej sa realizácia investícií a ich následná refundácia týkala, oddelene*

*a vždy v kontexte účelu, ktorý svojimi právnymi úkonmi tieto osoby sledovali vo vzťahu k vysporiadaniu svojich záväzkov.*

*Vzhľadom na vyššie uvedené je potom zrejmé, že odvolací súd nemohol správne pochopiť skutočnosti o tom, že ja, ako fyzická osoba, aj keď som bola v čase uzatvárania určitých právnych úkonov spriaznenou osobou so spoločnosťou M&J INVEST, s. r. o., pričom nemal z ničoho preukázané, že by tieto úkony neboli na ich vykonanie v mieste a čase obvyklé. Výške investícií a ich zúčtovaniu svedčia aj listinné dôkazy predložené mnou do daňového konania a to znalecké posudky vyhotovené na hodnotu nehnuteľností v postupnosti podľa rozsahu vykonaných investícií na nehnuteľnostiach.*

*Ak odvolací súd vo svojom rozhodnutí konštatuje, že jednou zo základných zásad daňového konania je komplexné posudzovanie dôkazov a všetkých skutočností, ktoré v daňovom konaní vyšli najavo, v ich vzájomnej súvislosti aj jednotlivo (touto zásadou je viazané inak aj súdne konanie), potom tomuto tvrdeniu nezodpovedá skutočnosť vyjadrená v odôvodnení jeho rozhodnutia, kedy sa NS absolútne nevenuje skutočnosti o tom, že práve skutočnosť o vyplatení hodnoty investícií spoločnosti M&J INVEST, s. r. o. v čase, kedy som už nebola jej štatutárnym orgánom a ani spoločníčkou, a kedy tieto inkasoval jej konateľ – M. K., ktorý túto skutočnosť jednoznačne pred daňovými orgánmi v rámci svojho výsluchu, ako svedka, potvrdil.*

*S prihliadnutím na túto skutočnosť potom v kontexte všetkých dôkazov v konaní nemôže obstať tvrdenie Najvyššieho súdu SR o tom, že práve z vykonaného dokazovania vyplýva, že moje tvrdenia o pochybení žalovaného pri zisťovaní rozsahu, času vykonania technického zhodnotenia nehnuteľností a neodlíšenia právnych súvŕšností nemajú oporu v spisovom materiály.*

*Zdôrazňujem, a to už po niekoľkýkrát, že nenesiem a nemôžem niesť zodpovednosť za to, že spoločnosť M&J INVEST, s. r. o. v čase, keď uvedenú účtovnú čiastku za technické zhodnotenie stavieb inkasovala, nepodala daňové priznanie a nezúčtovala uvedenú čiastku v tomto priznaní. Práve v kontexte sústavy právnych noriem SR je potom potrebné poukázať na skutočnosť, že pokiaľ takýmto spôsobom by bolo došlo ku kráteniu daní spoločnosťou M&J INVEST, s. r. o., musí za to niesť zodpovednosť osoba, ktorá takto konala, a nie ja. Je ale asi podstatne jednoduchšie obrátiť sa na existujúci subjekt ako na niekoho, od koho po zániku spoločnosti M&J INVEST, s. r. o., by to bolo obtiažne.*

*Tvrdenie o tom, že by som mala inkasovať duplicitne platbu za vykonané investície nemá logiku a ani žiaden základ v dokazovaní a preto nie je zrejmé, keď takúto skutočnosť vo svojom rozhodnutí konštatuje odvolací Najvyšší súd SR, ako k takémuto tvrdeniu dospel.*

*Vzhľadom na vyššie uvedené potom s prihliadnutím na konštantnú súdnu prax Ústavného súdu SR vo vzťahu k spôsobu vykonania a hodnotenia dôkazov v konaní pred všeobecnými súdmi a ďalej s poukazom na potrebu riadneho zdôvodnenia rozhodnutia všeobecných súdov tak, aby poskytli vo veci ucelený pohľad na prejednávajúcu vec, tvrdím, že z dôvodu, že všeobecné súdy spôsobom takéhoto procesného postupu v mojej veci a konaní v rozpore s týmito zásadami a tak, že neprípustným arbitrárnym spôsobom vyložili ustanovenia daňového zákona o spôsobe vykonávania dôkazov a preukázania nákladov, porušili moje ústavné právo na spravodlivý proces.“*

*Sťažovateľka vo svojej sťažnosti tiež uvádza, že „S prihliadnutím na rozhodnutie – rozsudok odvolacieho Najvyššieho súdu SR a obsah jeho odôvodnenia a vo vzťahu k podstate tejto sťažnosti sťažovateľa... má sťažovateľ jednoznačne za to, že konaním odvolacieho súdu a porušením zásad vyjadrených v ust. §§ 3, 6, 120, 153 ods. 2, 250i a 250j O. s. p. a z dôvodu nesprávneho, arbitrárneho výkladu ustanovení § 2 písm. i), j), § 8 ods. 1 písm. b), ods. 5 písm. a) a d) a § 21 ods. 1) zákona č. 595/2003 o dani z príjmov a ďalej tiež jeho ustanovení § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní došlo k porušeniu sťažovateľovi patriacich ústavných práv...“.*

Sťažovateľka namieta, že konajúce súdy nenapravili svojvôľu správcu dane a žalovaného, stotožnili sa s právnym názorom týchto správnych orgánov, že nepreukázala sporný daňový výdavok, pričom neodôvodnili svoje rozsudky spôsobom, ktorý predpokladá Občiansky súdny poriadok (ďalej aj „OSP“) a ústava.

Sťažovateľka tvrdí, že v daňovom konaní bola preukázaná rekonštrukcia a úprava (technické zhodnotenie) relevantných nehnuteľností. Opakovane nesúhlasí so záverom, že „nebolo preukázané, že výdavok zaplatený M. K. bol výdavok preukázateľne vynaložený na technické zhodnotenie nehnuteľností resp. rekonštrukciu“.

Sťažovateľka poukazuje tiež na zmluvu o správe nehnuteľností (nájme) z 15. apríla 2005 a na dodatok k zmluve o správe z 2. júla 2006, ktorý bol uzavretý až po prevode obchodného podielu obchodnej spoločnosti M&J INVEST, s. r. o., a preto sa hodnota záväzkov nemohla objaviť už v protokole pri prevode obchodného podielu. Sťažovateľka v sťažnosti tiež uvádza:

*„Nesprávny je aj vyslovený názor správcu dane, ktorý si následne osvojil aj žalovaný a prvostupňový súd, že:*

*... bolo právom nájomcu o týchto investíciách účtovať a teda tým pádom nevznikol na mojej strane nárok si takéto náklady uplatniť. Práve u nájomcu potom, ako došlo ku zmene obsahu pôvodného záväzku a potom ako obdržal uvedenú sumu, bolo jeho povinnosťou túto zaradiť do svojho účtovníctva a vo vzťahu k nej vykonať vysporiadanie aj čo už v minulých obdobiach vo vzťahu k uplatneným odpisom investícií vynaložených na prenajatý majetok. V prípade, že tento príjem by bol vyšší, uvedený rozdiel z hľadiska predpisov daňového práva (Zákon o dani z príjmov) by musel zdaniť;*

*... počas trvania správy (nájmu) som nemala právo požadovať od nájomcu nájom s prihliadnutím na jeho povinnosť do prenajatého majetku investovať – kompenzácia ceny plnení, nakoľko tento stav bol aktuálny len do dňa uzavretia dohody o zmene obsahu záväzku.*

*K týmto stanoviskám zdôrazňujem, že z dôvodu, že sa nimi uvedené inštitúcie zaoberali až po skončení daňovej kontroly a tieto teda neboli v daňovom konaní predmetom šetrenia, mi bola odňatá možnosť konať pred daňovými orgánmi tým, že som k nim nemohla poskytnúť ani náležité vyjadrenia a vysvetlenia. Tvrdím, že aj vo vzťahu k nim zaujal prvostupňový súd nesprávne stanoviská.*

*... Tiež zdôrazňujem, že napriek predloženým daňovým dokladom zadováženým z obchodného registra, ktoré tvorili prílohu podanej žaloby a preukazujúce skutočnosť o tom, že spol. M&J INVEST, s. r. o. o uvedených investíciách účtovala už pred zmenou zmluvne dohodnutých podmienok, sa s týmto dôkazom riadne prvostupňový súd nevysporiadal, pretože zastáva ničím nepodložený názor, že spoločnosť o týchto nákladoch vo svojom účtovníctve nevedla evidenciu...“*

Na základe týchto skutočností sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd nálezom takto rozhodol:

*Základné právo sťažovateľa J. M... podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 12 ods. 4, čl. 13 ods. 1, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 rozsudkom Najvyššieho súdu SR Bratislava sp. zn. 2 Sžf/34/2012 zo dňa 18. 04. 2013 porušené bolo.*

*Rozsudok Najvyššieho súdu SR Bratislava sp. zn. 2 Sžf/34/2012 zo dňa 18. 04. 2013 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.*

*Najvyšší súd SR... je povinný uhradiť sťažovateľovi trovy konania... na účet jeho právneho zástupcu... do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.“*

Sťažovateľka tiež navrhuje, aby ústavný súd rozhodol o dočasnom opatrení podľa § 52 ods. 2 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“). V tejto súvislosti v sťažnosti uvádza:

*„... vzhľadom na závažnosť stavu vyvolaného súdmi preskúvaným rozhodnutím daňových orgánov si sťažovateľ, a to najmä s prihliadnutím na možný nepriaznivý dopad na existenčné pomery v prípade jeho vykonania, dovoľuje požiadať, aby do času rozhodnutia o tejto sťažnosti súd uložil Finančnému riaditeľstvu SR, Daňového úradu Trenčín, aby sa dočasne zdržal vykonávania oprávnenia podľa právoplatného rozhodnutia č... v spojení s rozhodnutím Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky v Banskej Bystrici č..., ktoré rozhodnutia boli predmetom preskúvacieho konania súdmi a súvisiaci s rozhodnutím, ktoré je sťažovateľom touto sťažnosťou napadnuté.“*

## II.

Ústavný súd podľa čl. 127 ods. 1 ústavy 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.

Podľa § 25 ods. 1 zákona o ústavnom súde ústavný súd návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, 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. Ak ústavný súd navrhovateľa na také nedostatky upozornil, uznesenie sa nemusí odôvodniť.

Z § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde vyplýva, že úlohou ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní sťažnosti je tiež posúdiť, či táto nie je zjavne neopodstatnená. V súlade s konštantnou judikatúrou ústavného súdu za zjavne neopodstatnenú možno považovať sťažnosť vtedy, keď namietaným postupom alebo namietaným rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi označeným postupom alebo rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať takú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, realnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, tiež napr. I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03).

Podľa svojej konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Z tohto ústavného postavenia vyplýva, že úlohou ústavného súdu

nie je zastupovať všeobecné sudy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05).

Právomoc ústavného súdu konať a rozhodovať podľa čl. 127 ods. 1 ústavy o namietaných porušeníach ústavou alebo príslušnou medzinárodnou zmluvou garantovaných práv a slobôd je založená na princípe subsidiarity, v zmysle ktorého ústavný súd o namietaných zásahoch do týchto práv alebo slobôd rozhoduje len v prípade, že je vylúčená právomoc všeobecných súdov, alebo v prípade, ak by účinky výkonu tejto právomoci všeobecným súdom neboli zlučiteľné s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou. V nadväznosti na to nie je ústavný súd zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť predmetom kontroly zo strany ústavného súdu len vtedy, ak by ním vyvedené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02).

Pokiaľ ide o požiadavky na odôvodnenie rozhodnutia súdu v limitoch čl. 46 ods. 1 ústavy, ústavný súd sa už odvolal na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva, podľa ktorej čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) súd síce zaväzuje, aby odôvodnil svoje rozhodnutie, to však neznamená, že sa vyžaduje, aby na každý argument strany bola daná podrobná odpoveď. Otázku, či súd splnil svoju povinnosť odôvodniť rozhodnutie, ktorá vyplýva z čl. 6 ods. 1 dohovoru, možno podľa záverov Európskeho súdu pre ľudské práva posúdiť len so zreteľom na okolnosti daného prípadu (rozhodnutie vo veci Ruiz Torija proti Španielsku z 9. 12. 1994, séria A, č. 288). Znamená to, že odôvodnenie rozhodnutia nemusí dať

odpoveď na každú poznámku, pripomienku alebo návrh, ak ide o takú otázku, ktorá nie je relevantná a nevyhnutná pre dané rozhodnutie.

Najvyšší súd namietaným rozsudkom sp. zn. 2 Sžf 34/2012 z 18. apríla 2013 potvrdil rozsudok krajského súdu, pričom uviedol:

*„Odvolačí súd z obsahu súdneho spisu zistil, že krajský súd sa náležite a v súlade so zákonom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobkyne ako i tvrdeniami žalovaného a dal odpoveď na výklad a aplikáciu použitých zákonných ustanovení v napádaných rozhodnutiach, a preto sa v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi rozhodnutia krajského súdu tak, ako ich uviedol aj v tomto svojom rozsudku.*

*Pokiaľ žalobkyňa v odvolaní namietala, že krajský súd ako aj správne orgány pochybili, keď časovo a osobne neodlíšili právne vecné súvzťažnosti právnych úkonov žalobkyne, osoby M. K. ako spoločníka a spoločnosti M&J INVEST, s. r. o. pri posudzovaní času a rozsahu vykonania rekonštrukčných prác, t. j. technického zhodnotenia predmetných nehnuteľností, taktiež nesprávne vyhodnotili zmeny v spoločnosti M&J INVEST, s. r. o. a s tým súvisiace vysporiadanie záväzkov, odvolačí súd poukazuje na to, že tieto tvrdenia žalobkyne nemajú oporu v spisovom materiály.*

*Neušlo pozornosti odvolacieho súdu, že to boli práve na seba nadväzujúce právne úkony žalobkyne pri nakladaní s nehnuteľnosťami, ako aj s obchodnými podielmi v spoločnosti M&J INVEST, s. r. o., ktoré viedli správne orgány k záveru, že s ohľadom na úzke personálne prepojenie všetkých zainteresovaných subjektov (jednoosobová spoločnosť s ručením obmedzeným, v ktorej jedinou spoločníčkou ako aj konateľkou bola v rozhodnom čase žalobkyňa, ktorá de facto uzatvárala zmluvy sama so sebou ako fyzickou osobou), duplicitné úhrady za zhodnotenie nehnuteľností (najprv žalobkyňa ako jediná spoločníčka a konateľka v spoločnosti M&J INVEST, s. r. o. na svoje náklady predmetné nehnuteľnosti zrekonštruovala a následne ako fyzická osoba za túto rekonštrukciu spoločnosti M&J INVEST, s. r. o., potom, ako svoj obchodný podiel v tejto spoločnosti previedla na p. K., znovu zaplatila), ale najmä neexistenciu dodacích listov a preberacích protokolov, ktoré by dokumentovali, skutočný rozsah a cenu vykonaných prác, nevedomosť p. K. o uskutočnení a dodávke rekonštrukčných prác a napokon aj výšku sumy uhradenej v hotovosti (ktorej jediným potvrdením je príjmový pokladničný doklad, ktorý možno*

vystaviť kedykoľvek, kýmkoľvek a na akúkoľvek sumu, navyše ako tomu bolo v danom, prípade bez toho, aby sa deklarovaný príjem akokoľvek odzrkadlil v účtovníctve prijímajúceho – t. j. spoločnosti M&J INVEST, s. r. o.), je sporná faktúra vystavená na sumu 13 485 000 Sk pochybná a jej cieľom aj podľa názoru odvolacieho súdu nebolo nič iné, ako zníženie daňového základu. Za týchto okolností postupovali správne orgány v súlade so zákonom, keď túto faktúru ako výdavok v zmysle § 8 ods. 5 zákona o DP neuznali.

Po preskúmaní predloženého spisového materiálu a postupu a rozhodnutia krajského súdu odvolací súd dospel k záveru, že krajský súd dostatočne podrobne a presne zistil skutkový stav a vysporiadal sa s relevantnými námietkami žalobkyne.

Skutočnosti, ktorými žalobkyňa v odvolaní spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu neboli zistené v odvolacom konaní. Tieto boli totožné s námietkami, ktoré žalobkyňa namietala už v prvostupňovom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.“

Pri preskúmaní namietaného rozsudku najvyššieho súdu ústavný súd vychádzal zo svojho ustáleného právneho názoru, podľa ktorého odôvodnenia rozhodnutí prvostupňového súdu a odvolacieho súdu nemožno posudzovať izolovane (II. ÚS 78/05, III. ÚS 264/08, IV. ÚS 372/08), pretože prvostupňové a odvolacie konanie z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok. Tento právny názor zahŕňa aj požiadavku komplexného posudzovania všetkých rozhodnutí všeobecných súdov (tak prvostupňového, ako aj odvolacieho), ktoré boli vydané v priebehu príslušného súdneho konania (IV. ÚS 350/09). Tieto východiská sa uplatnia aj v konaní všeobecných súdov v systéme správneho súdnictva podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutí správnych orgánov.

Ústavný súd preto preskúmal aj rozsudok krajského súdu č. k. 13 S 102/2011-68 z 28. marca 2012, ktorým žalobu sťažovateľky o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zamietol. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol:

„V prejednávanej veci nebolo medzi účastníkmi konania sporné, že dodávateľská spoločnosť M&J INVEST, s. r. o. vystavila žalobkyňu ako odberateľke spornú faktúru č..., na

základe ktorej fakturovala sumu 13.485.000,- Sk a následne vystavila dňa 9. júla 2006 príjmový pokladničný doklad, v zmysle ktorého žalobkyňa uhradila spoločnosti sumu 13.485.000,- Sk v hotovosti. Sporná medzi účastníkmi konania bola skutočnosť, či výdavok fakturovaný faktúrou č... za rekonštrukciu a výstavbu prenajatej nehnuteľnosti boli vykonané dodávateľom uvedeným na faktúre (spoločnosťou M&J INVEST s. r. o.) a či za vykonané práce žalobkyňa skutočne zaplatila tomuto dodávateľovi v hotovosti sumu 13.485.000,- Sk na: základe príjmového pokladničného dokladu zo dňa 9. júla 2006, teda či výdavok 13.485.000,- Sk bol, v zmysle § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. daňovým výdavkom, ktorého vynaloženie na daňové účely žalobkyňa dostatočne preukázala. V tomto prípade dospel tunajší krajský súd k záveru, že z dôvodov, na ktoré poukázal už správca dane, ako aj žalovaný nebol žalobkyňou uplatnený daňový výdavok v sume 13.485.000,- Sk, dostatočne preukázaný. V tejto súvislosti má krajský súd za to, že žalovaný, ako aj správca dane postupovali pri hodnotení dôkazov v súlade s § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. a dokazovanie vykonali v súlade s § 29 uvedeného zákona. V prejednávanej veci žalobkyňa predložila len dodací list k faktúre č..., na ktorom je síce ako predpokladaná uvedená suma 13.485.000,- Sk, avšak tunajší súd súhlasí so záverom žalovaného, že takýto dodací list nedokumentuje aj reálne dodanie fakturovaných prác. Ďalšími dôvodmi, ktoré viedli krajský súd k vyššie uvedenému záveru je aj skutočnosť, že v zozname predložených pohľadávok spoločnosti M&J INVEST, s. r. o. sa nenachádzala žiadna pohľadávka z titulu vložených investícií. Podľa protokolu o odovzdaní a prevzatí účtovníctva pri prevode obchodného podielu, spoločnosť M&J INVEST, s. r. o. pohľadávku v sume 13.485.000,- Sk voči žalobkyňi neevidovala. Pri prevode obchodného podielu spoločnosti M&J INVEST, s. r. o. nebolo súčasťou aktív obstaranie rekonštrukcie. Napokon spoločnosť M&J INVEST, s. r. o. nemala v účtovníctve zahrnutý obstarávaný dlhodobý majetok, ktorý by dokumentoval obstaranie technického zhodnotenia v sume 11.331.933,- Sk bez DPH. Naviac je potrebné uviesť, že medzi žalobkyňou a spoločnosťou M&J INVEST, s. r. o. bola uzavretá dohoda o kompenzácii príjmov za nájomné a nákladov na rekonštrukciu nehnuteľnosti. Preto nebolo dôvodné, aby žalobkyňa preplatila náklady na rekonštrukciu pri prevode obchodného podielu spoločnosti M&J INVEST s. r. o. Vzhľadom na uvedené sa krajský súd stotožnil so všetkými dôvodmi, pre ktoré žalovaný neuznal žalobkyňou uplatnený výdavok v sume 13.485.000,- Sk za daňový výdavok v zmysle § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z., na

ktoré opätovne poukázala zástupkyňa žalovaného aj na pojednávaní dňa 28. marca 2012. Na záver krajský súd uzatvára, že ak daňový výdavok podľa spornej faktúry č... nebol preukázateľne uskutočnený dodávateľom na nej uvedeným, potom formálnu existenciu faktúry, ako aj preukázanie zaplatenia sumy na nej uvedenej, napr. pokladničným dokladom, nemožno považovať za dostatočné a nespochybniteľné preukázanie vzniku predmetného daňového výdavku, v zmysle § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov.

Vzhľadom na všetky vyššie uvedené dôvody mal krajský súd za to, že žalobkyňa v konaní vierohodne a dostatočne, tak ako to vyžaduje § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. nepreukázala že sporné výdavky v sume 13.485.000,- Sk, o ktorých účtovala v roku 2008 ako o výdavkoch za rekonštrukciu a výstavbu v zmysle spornej faktúry boli preukázateľne vynaložené na uvedený daňový účel. Žalovaný, ako aj správca dane zabezpečili v prejednávanej veci potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili, vyvodili z nich správny právny záver a správne aj rozhodli o vyrubení rozdielu dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2008 žalobkyni vo výške 77.564,89 Eur. Správne orgány tak rozhodli v súlade so zákonom, a preto súd žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 O. s. p.“

V súvislosti s namietaným porušením označeného základného práva sťažovateľky napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu vydaným v správnom súdnictve bolo podľa názoru ústavného súdu potrebné zohľadniť špecifiká správneho súdnictva, ktorého úlohou nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmať „zákonnosť“ rozhodnutí a postupov orgánu verejnej správy, o ktorých fyzická osoba alebo právnická osoba tvrdí, že boli nezákonné a ukrátili ju na jej právach (§ 247 ods. 1 OSP), teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok v konkrétnom druhu správneho konania rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy a v súlade so zákonom rozhodli. Treba vziať preto do úvahy, že správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy. Vzhľadom na tieto špecifiká správneho súdnictva ústavný súd posudzoval z tohto aspektu aj dôvodnosť námietok sťažovateľky proti napadnutému rozsudku najvyššieho súdu.

Sťažovateľka v sťažnosti predovšetkým namieta, že výklad príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov [§ 2 písm. i), § 8 ods. 2 a 5, § 21 ods. 1] žalovaným a správcom dane bol arbitrárny, pričom ani krajský súd a ani najvyšší súd uvedené pochybenie správnych orgánov nenapravili. Sťažovateľka spochybňuje záver konajúcich súdov (a príslušných správnych orgánov), že nepreukázala daňový výdavok spočívajúci v zaplatení sumy 13 485 000 Sk obchodnej spoločnosti M&J INVEST, s. r. o., na základe faktúry č...

Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku poukázal na obsah vyjadrenia žalovaného k žalobe sťažovateľky a tiež uviedol obsah administratívneho spisu, pričom hodnotil tiež zistenia a závery správnych orgánov. Z tohto odôvodnenia vyplýva, že správca dane poukázal na obsah zmluvy o správe nehnuteľností (nájme) z 15. apríla 2005 a jej dodatku z 2. júla 2006, podľa ktorého obchodná spoločnosť M&J INVEST, s. r. o., bola povinná vykonať na vlastné náklady rekonštrukciu relevantných nehnuteľností, ktoré mala v nájme, do 30. októbra 2005. Následne náklady na rekonštrukciu mohla odpisovať a podľa zmluvy nájomné na dobu 5 rokov bolo dojednané v sume 0 Sk. Správne orgány konštatovali, že týmto získala sťažovateľka nepeňažný príjem a tiež došlo ku kompenzácii príjmov z prenájmu a nákladov na rekonštrukciu (technické zhodnotenie) nehnuteľností. V tomto smere sťažovateľka v žalobe uviedla, že obchodná spoločnosť M&J INVEST, s. r. o., náklady rekonštrukcie skutočne odpisovala, čo vyplýva z daňových priznaní do prevodu obchodného podielu (s. 2 odôvodnenia rozsudku krajského súdu, pozn.).

Podľa sťažovateľky uvedený právny názor neobstojí z dôvodu, že uvedenú úpravu vzájomných práv a povinností zmenil dodatok k zmluve o správe nehnuteľností z 2. júla 2006 uzavretý po prevode obchodného podielu na M. K., podľa ktorého náklady na rekonštrukciu nehnuteľností sťažovateľka dodatočne refunduje obchodnej spoločnosti M&J INVEST, s. r. o. V tejto súvislosti sú relevantné zistenia a závery správnych orgánov, ktoré poukázali na to, že skutočný rozsah a cena prác nebola preukázaná dodacími listami a preberacími protokolmi. Jediný predložený doklad – dodací list k faktúre č..., obsahuje len predpokladanú cenu prác, avšak nepreukazuje skutočné dodanie, rozsah a cenu týchto prác. Sťažovateľka podľa správnych orgánov nepredložila rozpočet nákladov, ktorý mal byť

súčasťou predmetnej faktúry. Správne orgány tiež poukázali na výpoveď M. K., ktorý nevedel, kto a kedy stavebné práce vykonal, tieto práce podľa neho riadila a preberala sťažovateľka ako bývalá konateľka obchodnej spoločnosti M&J INVEST, s. r. o., rozpočet a ostatné doklady k rekonštrukcii nemal, pretože sa stal konateľom až 23. júna 2006. Správne orgány tiež uviedli, že M&J INVEST, s. r. o., nepodala daňové priznanie za r. 2006 a v štyroch relevantných daňových priznaniach k dani z pridanej hodnoty nebola zahrnutá faktúra č... Na tomto základe dospeli k záveru, že sťažovateľka dostatočne nepreukázala predmetný daňový výdavok.

Sťažovateľka spochybňuje ďalšie závery správnych orgánov týkajúcich sa obsahu účtovníctva, zoznamu pohľadávok, aktív a obsahu protokolu o odovzdaní a prevzatí účtovníctva pri prevode obchodného podielu s tým, že k uzavretiu dodatku k zmluve o správe nehnuteľností došlo až po prevode obchodného podielu, preto namietané údaje v príslušnej dokumentácii nemohli byť uvedené. Táto „obrana“ sťažovateľky však nijako nespochybňuje predchádzajúce zistenia, ktoré podľa ústavného súdu tvoria dostatočný podklad pre namietaný rozsudok najvyššieho súdu v spojení s rozsudkom krajského súdu.

Možno akceptovať námietku sťažovateľky, že nemôže zodpovedať za prípadné nedostatky v účtovníctve iného subjektu, t. j. M&J INVEST, s. r. o., zároveň však ústavný súd akceptuje právne závery správnych orgánov v tom, že sťažovateľka nepreukázala uplatnené daňové výdavky k svojej daňovej povinnosti týkajúcej sa jej zdaniteľného príjmu z predaja nehnuteľností. Z rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že tieto neuplatňovali zodpovednosť voči sťažovateľke za prípadné porušenia zákonných povinností obchodnou spoločnosťou M&J INVEST, s. r. o.; poukazovanie na nedostatky v obsahu účtovníctva a v iných dokumentoch (daňových priznaniach) M&J INVEST, s. r. o., tvorí podpornú, nie však ich rozhodujúcu argumentáciu pre nimi urobené právne závery.

Námietku sťažovateľky o tom, že nemala možnosť vyjadriť sa ku kompenzácii nájomného a nákladov za rekonštrukciu, čím jej správne orgány odňali možnosť konať v správnom (daňovom) konaní, nemožno akceptovať. Z odôvodnenia namietaného rozsudku

najvyššieho súdu a rozsudku krajského súdu vyplýva, že kompenzácia uvedených plnení je obsahom zmluvy o správe nehnuteľností z 15. apríla 2005, ktorú uzavrela sťažovateľka s M&J INVEST, s. r. o. Záver, ktorý správne orgány odvodili z tohto skutkového zistenia, bol výsledkom dokazovania a hodnotenia dôkazov a vyjadrili ho vo svojich rozhodnutiach, s ktorými sa sťažovateľka mala možnosť oboznámiť. Sťažovateľka sa k týmto skutočnostiam vyjadrila v odvolaní a aj v sťažnosti. Nemožno akceptovať jej právny názor, že správne orgány mali vopred informovať účastníka príslušného správneho konania o tom, ako budú hodnotiť určitý dôkaz a skutkové zistenia, prípadne aké právne závery z tohto vyvodí. Hodnotenie každého dôkazu vykonáva správny orgán v súvislosti s inými dôkazmi a zisteniami a vyjadruje ho až v odôvodnení svojho rozhodnutia; preto neobstoí námietka sťažovateľky, že jej bola odňatá možnosť konať v správnom (daňovom) konaní.

Na tomto základe ústavný súd konštatuje, že závery najvyššieho súdu v spojení so závermi krajského súdu nie sú arbitrárne. Odôvodnenie namietaného rozsudku v spojení s odôvodnením rozsudku krajského súdu poskytuje dostatočný podklad pre urobené právne závery najvyššieho súdu, preto ich nemožno považovať za zjavne neodôvodnené a preto sú ústavne udržateľné. Ústavný súd poukazuje pritom aj na svoju judikatúru, podľa ktorej postup súdu, ktorý koná v súlade s procesnoprávnymi a hmotnoprávnymi predpismi konania v občianskoprávnej alebo trestnoprávnej veci, nemožno považovať za porušenie základného práva na súdnu ochranu vyjadreného v čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru (I. ÚS 8/96, I. ÚS 6/97). Ústavný súd nezistil žiadne skutočnosti, ktoré by naznačovali možnosť porušenia základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy namietaným rozsudkom najvyššieho súdu.

Skutočnosť, že sťažovateľka sa s právnym názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti tohto právneho názoru a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť jeho právny názor svojím vlastným. O svojvôli pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natolko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam. Podľa názoru ústavného

súdu predmetný právny výklad najmä príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov takéto nedostatky nevykazuje.

V súvislosti s namietaným porušením čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 ústavy ústavný súd zdôrazňuje, že čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 ústavy majú charakter ústavných princípov, a preto sú vždy implicitnou súčasťou rozhodovania ústavného súdu, t. j. aj jeho rozhodovania o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy (m. m. IV. ÚS 332/2012, IV. ÚS 119/07). Keďže predmetom tohto konania je rozhodovanie o namietanom porušení základných práv alebo slobôd podľa ústavy alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z kvalifikovanej medzinárodnej zmluvy, mohlo by sa v tomto konaní uvažovať o porušení čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 ústavy len v spojení so záverom o porušení konkrétneho základného práva alebo slobody. Pretože v posudzovanom prípade ústavný súd nedospel k záveru o možnom porušení niektorého základného práva alebo slobody, nemohol dospieť ani k záveru o porušení čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 ústavy.

Ústavný súd tiež nezistil také skutočnosti, ktoré by signalizovali porušenie čl. 12 ods. 4, čl. 13 ods. 1, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 ústavy namietaným rozsudkom najvyššieho súdu.

Na tomto základe ústavný súd dospel k záveru, že v danom prípade neexistujú skutočnosti, ktoré by zakladali možnosť vyslovenia porušenia základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a porušenia čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 12 ods. 4, čl. 13 ods. 1, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 ústavy namietaným rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžf 34/2012 z 18. apríla 2013 po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie, a preto ju pri predbežnom prerokovaní odmietol z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

Vzhľadom na odmietnutie sťažnosti ako celku stratilo opodstatnenie zaoberať sa ďalšími návrhmi sťažovateľky uvedenými v sťažnosti.

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

V Košiciach 23. januára 2014