



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 404/2018-35

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 5. septembra 2018 predbežne prerokoval sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED], [REDACTED] [REDACTED], právne zastúpenej spoločnosťou SKLEGAL s. r. o., Mostová 2, Bratislava, v mene ktorej koná advokát JUDr. Milan Banas, vo veci namietaného porušenia čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 6 Sžf 5/2016 a jeho rozsudkom z 13. decembra 2017 a takto

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

Sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED], o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 17. apríla 2018 elektronicky doručená sťažnosť obchodnej spoločnosti [REDACTED] (ďalej aj „sťažovateľka“), vo veci namietaného porušenia čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) postupom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v konaní vedenom pod sp. zn. 6 Sžf 5/2016 a jeho rozsudkom z 13. decembra 2017.

2. Zo sťažnosti vyplýva, že obchodná spoločnosť [REDACTED] (ďalej len „D [REDACTED]“), je vlastníkom nehnuteľností nachádzajúcich sa v k. ú. [REDACTED]. Ide

o stavbu so súp. č. 4269 nachádzajúcu sa na pozemku parc. č. 5378/21 a o pozemok parc. č. 5378/21 [zastavaná plocha a nádvorie – 2665 m<sup>2</sup> (ďalej len „predmet nájmu“)].

V roku 2008 sa D [redacted] dohodla s Geodetickým a kartografickým ústavom Bratislava (ďalej len „GKÚ“), že mu prenajme predmet nájmu. V rámci vzájomných rokovaní si GKÚ vymienil ako *conditio sine qua non* tieto podmienky: predmet nájmu bude prenajatý od subjektu, ktorý bude svoju podnikateľskú činnosť vykonávať jedine a výlučne vo forme prenájmu predmetu nájmu v prospech GKÚ, a na predmete nájmu sa vykonajú stavebné úpravy podľa požiadaviek GKÚ.

Vzhľadom na skutočnosť, že D [redacted] nespĺňala prvú podmienku, bola založená obchodná spoločnosť [redacted], ktorá bola prepojená s D [redacted], keďže [redacted] bol spoločníkom a konateľom tak sťažovateľky, ako aj D [redacted]. D [redacted] mala dať predmet nájmu do správy sťažovateľky a tá (ako subjekt nezaťažený inými podnikateľskými aktivitami) by ho následne prenajala GKÚ.

Vzhľadom na uvedené 15. decembra 2008 bola uzavretá zmluva o nájme medzi D [redacted] ako prenajímateľom a sťažovateľkou ako nájomcom (ďalej len „zmluva 1“). Následne 17. decembra 2008 bola uzavretá zmluva o nájme medzi sťažovateľkou ako prenajímateľom a GKÚ ako nájomcom (ďalej len „zmluva 2“).

Pre účely splnenia druhej podmienky uzatvorila sťažovateľka a GKÚ viaceré zmluvy, predmetom ktorých bola dohoda o vykonaní stavebných úprav na predmete nájmu. Išlo o dohodu z 20. marca 2009 o bližšej špecifikácii technických a realizačných podmienok rekonštrukčných prác na predmete nájmu, ďalej o dohodu z 29. decembra 2010 o vykonaní stavebných úprav a napokon o dohodu z 5. októbra 2011 o časovom harmonograme pri vykonávaní stavebných úprav.

Keďže stavebné úpravy na predmete nájmu, ktoré GKÚ požadoval, nebola D [redacted] schopná vykonať z vlastných prostriedkov, pre účely získania potrebných finančných prostriedkov uzavrela tri zmluvy o pôžičke. Išlo o zmluvu z 5. októbra 2009 v znení dodatku 1 z 26. februára 2010 uzavretú medzi Financial Public Service, spol. s r. o., a Ducho o poskytnutí pôžičky vo výške 600 000 € v spojení s dohodou o postupnosti splátok pôžičky a úrokov z 27. februára 2010 s už novým veriteľom SAINTEMP INVESTMENT LIMITED, zmluvu o pôžičke z 24. apríla 2009 v znení dodatku 1

z 2. novembra 2009, dodatku 2 z 27. januára 2010 a dodatku 3 z 26. februára 2010 uzavretú medzi [REDAKOVANÉ] a D [REDAKOVANÉ] o poskytnutí pôžičky vo výške 800 000 € v spojení s dohodou o postupnosti splátok pôžičky a úrokov z 27. februára 2010 s už novým veriteľom SAINTEMP INVESTMENT LIMITED a o zmluvu o pôžičke z 15. februára 2010 v znení dodatku 1 z 26. februára 2010 uzavretú medzi SAINTEMP INVESTMENT LIMITED a D [REDAKOVANÉ] o poskytnutí pôžičky vo výške 1 000 000 € v spojení s dohodou o postupnosti splátok pôžičky a úrokov z 27. februára 2010. Veriteľom z prvej a druhej zmluvy o pôžičke sa následne stal SAINTEMP INVESTMENT LIMITED na základe zmlúv o postúpení týchto pohľadávok, resp. ich častí zo strany pôvodných veriteľov.

S ohľadom na prevzaté záväzky zo strany D [REDAKOVANÉ], ktoré mali byť použité pre účely nájomného vzťahu medzi sťažovateľkou a GKÚ (v súvislosti so zmluvou 2 pre účely rekonštrukcie predmetu nájmu) a ktoré mali byť splatené z príjmov z nájomného zo zmluvy 2, bola 8. februára 2010 uzavretá dohoda o zmene nájomného vo vzťahu k prevzatiu dlhu (pristúpeniu k dlhu) prenajímateľa alebo reštrukturalizácii dlhov prenajímateľa (ďalej len „dohoda o zmene nájomného“), a to medzi D [REDAKOVANÉ] a sťažovateľkou. Predmetom tejto dohody bolo zníženie nájomného z pôvodnej sumy 556 966,12 € ročne na sumu 60 000 € ročne (nájomné bolo znížené o sumu 496 966,12 € ročne).

Zníženie nájomného zo zmluvy 1 sa malo vykonať v priamej súvislosti buď so zabezpečením reštrukturalizácie záväzkov D [REDAKOVANÉ] zo zmlúv o pôžičke, ktoré uzatvorila pre účely financovania stavebných úprav predmetu nájmu v súvislosti so zmluvou 2, alebo s prevzatím záväzkov (prípadne pristúpením k záväzkom) D [REDAKOVANÉ] zo zmlúv o pôžičke uzatvorených pre účely financovania stavebných úprav predmetu nájmu v súvislosti so zmluvou 2, pričom už uvedené sa malo vykonať do 31. decembra 2010. Inak by sa výška nájomného podľa zmluvy 1 vrátila na pôvodnú sumu. Reštrukturalizácia (prevzatie záväzkov) D [REDAKOVANÉ] sa mala vykonať z dôvodu, že záväzky D [REDAKOVANÉ] zo zmlúv o pôžičke mali byť splatené z nájmu podľa zmluvy 2.

Keďže sťažovateľka nebola schopná zabezpečiť reštrukturalizáciu záväzkov D [REDAKOVANÉ], 1. marca 2010 sa uzavrela zmluva o prevzatí dlhu medzi SAINTEMP INVESTMENT LIMITED ako veriteľom, D [REDAKOVANÉ] ako pôvodným dlžníkom a sťažovateľkou ako novým dlžníkom, na základe ktorej sťažovateľka prevzala v celom rozsahu záväzkov D [REDAKOVANÉ]

zo zmlúv o pôžičke vo výške 1 930 000 € s príslušenstvom. Na základe tejto zmluvy o prevzatí dlhu začala sťažovateľka plniť záväzky zo zmlúv o pôžičke.

V nadväznosti na uvedené sťažovateľka do základu dane v rámci nákladov zahrnula:

- nájomné za prenájom predmetu nájmu podľa zmluvy 1 (t. j. nájomné hradené D[REDACTED] ako prenajímateľovi) a
- zaplatené úroky z istiny pôžičiek v zmysle zmlúv o pôžičke.

Úroky z istiny pôžičiek zahrnula do základu dane z viacerých dôvodov. Záväzok z pôžičiek v zmysle zmlúv o pôžičke vznikol D[REDACTED] ako vlastníkovi predmetu nájmu z dôvodu, že GKÚ požadoval v zmysle zmluvy 2 vykonanie špecifických stavebných úprav predmetu nájmu, a ďalej D[REDACTED] použila poskytnuté pôžičky v celom rozsahu na stavebné úpravy predmetu nájmu. D[REDACTED] nemohla byť v priamom zmluvnom vzťahu s GKÚ, keďže tento požadoval, aby prenajímateľom bol subjekt podnikajúci jedine a výlučne iba vo forme prenájmu predmetu nájmu v prospech GKÚ ako jediného zmluvného partnera. Zdrojom pre vyplatenie a financovanie úhrady záväzkov D[REDACTED] zo zmlúv o pôžičke je práve nájomné zo zmluvy 2 a z uvedeného dôvodu bolo nevyhnutné uskutočniť prevzatie týchto záväzkov sťažovateľkou od D[REDACTED] ako pôvodného vlastníka. Práve z dôvodu naplnenia zmluvnej podmienky prevzatia dlhu z pôžičiek zo zmlúv o pôžičke zo strany sťažovateľky v zmysle dohody o zmene nájomného došlo k zníženiu nájomného zo zmluvy 1, keď rozdiel v nájomnom pre D[REDACTED] (zníženie príjmu) predstavuje náhradu oproti zvýšeným výdavkom sťažovateľky na platenie istiny a úrokov záväzkov súvisiacich so zmluvným vzťahom s GKÚ podľa zmluvy 2. Nie všetky náklady sťažovateľky, ktoré sú do základu dane priamo zahrnuté, majú súčasne viesť aj k priamemu dosiahnutiu príjmov, ako to vyplýva napr. z § 19 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), resp. z účtovnej osnovy.

Daňový úrad Žilina (ďalej len „úrad“) vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu na daň z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2011 a rozhodnutím č. 9513401/5/5667839/2013 z 27. decembra 2013 vyrubil sťažovateľke rozdiel dane vo výške 88 008 € z dôvodu, že neuznal ako oprávnený daňový výdavok (náklad) zaplatené úroky zo zmlúv o pôžičke, záväzky z ktorých prevzala sťažovateľka od D[REDACTED] v celkovej sume 463 200 €.

Sťažovateľka podala proti rozhodnutiu úradu odvolanie s tým, že jej úrad neoprávnene a v rozpore so zákonom neuznal daňový výdavok v celkovej sume 463 200 € (zaplatené úroky).

Rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „riaditeľstvo“) č. 1100308/1/164792/2014 z 31. marca 2014 bolo rozhodnutie úradu potvrdené.

Žalobou z 23. júna 2014 sa sťažovateľka domáhala preskúmania rozhodnutia riaditeľstva a jeho zrušenia.

Rozsudkom Krajského súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) č. k. 2 S 142/2014-129 z 30. septembra 2015 bolo rozhodnutie riaditeľstva zrušené a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie.

Riaditeľstvo podalo proti rozsudku krajského súdu 6. novembra 2015 odvolanie.

Rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 5/2016 z 13. decembra 2017 bol rozsudok krajského súdu zmenený tak, že žaloba sťažovateľky bola zamietnutá. Rozsudok bol sťažovateľke doručený 19. februára 2018.

3. Podľa názoru sťažovateľky najvyšší súd porušil jej označené základné právo podľa ústavy tým, že neodôvodnil riadne svoj rozsudok.

Najvyšší súd sa podľa sťažovateľky obmedzil len na konštatovania, podľa ktorých sťažovateľka nepreukázala súvislosť účtovaných úrokov z pôžičiek s jej zdaniteľným príjmom, ktorým je príjem z nájomného. V dohode o zmene nájomného bolo síce uvedené, že ak sťažovateľka prevezme dlh, nájomné bude znížené, avšak toto zníženie zmenšilo len náklady sťažovateľky, ale nemalo žiaden vplyv na jej príjmy vyplývajúce zo zmluvy 2. Napokon sa najvyšší súd stotožnil s názorom riaditeľstva, podľa ktorého vzťah medzi sťažovateľkou a GKÚ je samostatným právnym vzťahom, a pritom vôbec neodôvodnil, na základe čoho dospel k týmto záverom, a nevysporiadal sa s právne relevantnou argumentáciou sťažovateľky a krajského súdu.

Pre účely preukázania súvislosti účtovaných úrokov so zdaniteľným príjmom sťažovateľka poskytla riadnu argumentáciu, o ktorú sa opierala v odvolaní proti rozhodnutiu úradu, v žalobe a vo vyjadrení k odvolaniu riaditeľstva proti rozsudku krajského súdu. Najvyšší súd však nepovažoval súvislosť účtovaných úrokov z pôžičiek zo zmlúv o pôžičke s jej zdaniteľným príjmom (ktorým je príjem z nájomného zo zmluvy 2) za preukázanú,

pričom tento svoj názor neodôvodnil. Sťažovateľka v skutočnosti jasne preukázala, že D[REDACTED] ako vlastníka predmetu nájmu nemohla byť v priamom zmluvnom nájmom vzťahu s GKÚ ako nájomcom, keďže GKÚ požadoval, aby zmluvnou stranou ako prenajímateľ bol subjekt uskutočňujúci podnikateľskú činnosť iba vo forme predmetu nájmu v prospech GKÚ ako jediného zmluvného partnera. Výlučne pre účely splnenia požiadaviek GKÚ na uskutočnenie špecifických stavebných rekonštrukcií a úprav bolo potrebné zo strany D[REDACTED] ako vlastníka predmetu nájmu zabezpečiť získanie peňažných prostriedkov na uskutočnenie týchto rekonštrukčných úprav. D[REDACTED] financie získala zmluvami o pôžičke a použila ich výlučne na financovanie rekonštrukčných prác a dodávok. Bez toho by totiž nebolo možné zotrvať v zmluvnom vzťahu s GKÚ, lebo predmet zmluvy by bol nespôsobilý na použitie v zmysle dohodnutého účelu nájmu. Zdrojom pre vyplatenie a financovanie úhrady záväzkov D[REDACTED] zo zmlúv o pôžičke je práve nájomné za prenájom predmetu nájmu platené zo strany GKÚ v zmysle zmluvy 2 v prospech sťažovateľky (nie teda v prospech D[REDACTED]), na základe čoho bolo potrebné pre účely zabezpečenia riadneho splácania záväzkov D[REDACTED] uskutočniť prevzatie týchto záväzkov sťažovateľkou a splácať záväzky priamo sťažovateľkou z jej výnosov z nájomného získaného od GKÚ. Práve prevzatie dlhu D[REDACTED] vyplývajúceho zo zmlúv o pôžičke zo strany sťažovateľky a následne plnenie dlhu vo forme úrokov z pôžičiek bolo svojím účelovým určením potrebné na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov sťažovateľky z nájomného v zmysle zmluvy 2 ako jej jediného príjmu z podnikateľskej činnosti. Práve z dôvodu naplnenia zmluvnej podmienky prevzatia dlhu zo zmlúv o pôžičke zo strany sťažovateľky v zmysle dohody o zmene nájomného došlo k zníženiu nájomného zo zmluvy 1 z pôvodnej sumy 556 966,12 € ročne na sumu 60 000 € ročne, pričom rozdiel v nájmomnom pre D[REDACTED] (zníženie príjmu) v sume 496 966,12 € predstavuje náhradu oproti zvýšeným výdavkom sťažovateľky (na platenie istiny a úrokov záväzkov z pôžičiek). V prípade, ak by k dohode o znížení nájomného nedošlo, bolo by nájomné v zmysle zmluvy 1 platené v prospech D[REDACTED] zo strany sťažovateľky v sume vyššej o 496 966,12 €, ktorá presahuje výšku zaplatených úrokov zo strany sťažovateľky za zdaňovacie obdobie roku 2011 o sumu 33 966 €, v dôsledku čoho by bol základ dane pre daň z príjmov sťažovateľky za rok 2011 nižší oproti existujúcemu stavu, čo by znamenalo reálne nižší príjem do štátneho rozpočtu na dani z príjmov od sťažovateľky. Platené úroky z pôžičiek boli uvádzané ako daňové výdavky iba na strane sťažovateľky, a nie aj na strane

D[REDACTED]. Výšku prevzatého dlhu zo zmlúv o pôžičke nemožno považovať za neprimeranú vo vzťahu k výške príjmov sťažovateľky dosahovaných od GKÚ za prenájom predmetu nájmu. Výdavky na rekonštrukciu predmetu nájmu financované z pôžičiek zo zmlúv o pôžičke sú uplatniteľnými daňovými výdavkami oproti príjmom z prenájmu predmetu nájmu a keďže si tieto výdavky neuplatňuje vlastník predmetu nájmu (D[REDACTED]), ale sťažovateľka ako oprávnená prenajímať predmet nájmu GKÚ a ako tá, ktorá prevzala dlh D[REDACTED] zo zmlúv o pôžičke, ide principiálne o rovnaké daňové dôsledky z hľadiska dane z príjmov pre štátny rozpočet. Napokon sťažovateľkou vynaložené výdavky na zaplatenie úrokov z pôžičiek v sume 463 200 € vecne a časovo súvisia s príjmami z prenájmu predmetu nájmu v prospech GKÚ v posudzovanom zdaňovacom období.

Vo vzťahu k vplyvu zníženia nákladov sťažovateľky na jej príjmy zo zmluvy 2 treba uviesť, že aj v tejto súvislosti poskytla sťažovateľka stanovisko, ku ktorému sa najvyšší súd vôbec nevyjadril. Sťažovateľka argumentovala, že nie všetky náklady daňovníka, ktoré sú do základu dane priamo zahrnuté, majú súčasne viesť aj priamemu dosiahnutiu príjmov, ale napriek tomu sú daňovo uznanými nákladmi (napr. ak vyplývajú z § 19 ods. 3 zákona o dani z príjmov – odpisy majetku používaného na režijné činnosti, zostatková cena vyradeného majetku, škody nezavinené daňovníkom, poistné a mzdy režijných zamestnancov, miestne dane a poplatky a iné, resp. vyplývajú z účtovnej osnovy). Spôsob, akým najvyšší súd odôvodňuje svoj rozsudok, je založený na tvrdení, že tie náklady, ktoré vznikajú preto, lebo ich účelom je znížiť iné náklady vznikajúce pri podnikateľskej činnosti daňových subjektov, nie sú daňovo uznanými nákladmi. Zákon o dani z príjmov však takúto interpretáciu nepripúšťa.

K vzájomnému vzťahu medzi D[REDACTED], sťažovateľkou a GKÚ treba uviesť, že podľa názoru krajského súdu „*Vzhľadom na zjavný ekonomický dôvod vzniku posudzovaných právnych vzťahov je súd toho názoru, že nájomný vzťah medzi vlastníkom nehnuteľnosti a žalobcom a výdavky žalobcu z neho plynúce nemožno na daňové účely posudzovať bez súvislosti s príjmami žalobcu z podnájomného vzťahu s GKÚ.*“ Záver krajského súdu je potom taký, že „*po zohľadnení všetkých uvedených okolností súd uzavrel, že výdavky žalobcu na úrokoch z pôžičiek v sume 463.200 EUR, ktoré vynaložil z titulu prevzatia dlhov vlastníka nehnuteľnosti spojených s financovaním rekonštrukcie predmetnej nehnuteľnosti, vecne i časovo súvisia s príjmami z nájomného od GKÚ v posudzovanom zdaňovacom*

*období roku 2011. Preto ich treba považovať za oprávnené výdavky vynaložené na dosiahnutie a udržanie príjmov žalobcu z prenájmu v predmetnom zdaňovacom období.“. Odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu je nedostatočné a arbitrárne, nedáva jasné a zrozumiteľné odpovede na relevantné otázky tvoriace predmet konania. Neodôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu je o to závažnejšie, že najvyšší súd zmenil rozsudok krajského súdu, ktorým bolo žalobe sťažovateľky vyhovené, a zmena vydaného rozsudku si vyžaduje riadne odôvodnenie. Správnosť rozsudku možno zvrátiť na základe opravného prostriedku. Keďže odvolací súd zasahuje do už vydaného rozsudku, je povinný riadne odôvodniť, prečo nepovažuje prvostupňový rozsudok za správny a prečo ho pokladá za nezákonný. K tomu však zo strany najvyššieho súdu vôbec nedošlo.*

Podľa sťažovateľky bola porušená aj ústavná zásada, podľa ktorej, „čo nie je dovolené, je zakázané“. Štátne orgány sú povinné konať v súlade s uvedenou zásadou vyplývajúcou z čl. 2 ods. 2 ústavy. Účelom tejto zásady je vytvorenie právnej istoty pre subjekty súkromného práva, že orgány nebudú proti nim konať v rozpore s ich právomocou, ale aj nastolenie právnej istoty medzi orgánmi verejnej moci týkajúcej sa právomocí, ktoré majú priznané. Sťažovateľka vynaložila úroky z pôžičiek zo zmlúv o pôžičke na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, pričom tento výdavok (náklad) riadne preukázala, zaúčtovala a uplatnila. Ak by nebolo osobitných požiadaviek GKÚ a zmluvný vzťah by existoval len medzi D[ ] a GKÚ, potom by D[ ] sama zahrnula do svojich daňových výdavkov úroky z pôžičiek zo zmlúv o pôžičke. Vzhľadom na osobitné podmienky presadené GKÚ D[ ] a sťažovateľka vykonali viacero právnych úkonov na splnenie podmienok GKÚ a zabezpečili príjem z nájomného zo zmluvy 2. Z pohľadu aplikácie ustanovení zákona o dani z príjmov vo vzťahu k zahrnutiu výdavku do daňových výdavkov je irelevantné, či právny vzťah existoval medzi dvomi subjektmi (D[ ] a GKÚ) alebo viacerými (D[ ], sťažovateľka, GKÚ). Zákon o dani z príjmov upravuje podmienky, za akých je možné výdavok zahrnúť do daňových výdavkov, pričom tieto podmienky boli riadne splnené. Správca dane či súd pri posudzovaní oprávnenosti zahrnutia výdavku do daňových výdavkov musí postupovať v medziach zákona tak, aby nedošlo k obmedzeniu práv osôb vo väčšej miere, než to zákon dovoľuje. Postupom a rozsudkom najvyššieho súdu však došlo k obmedzeniu práv sťažovateľky, keďže orgány finančnej správy a najvyšší súd neakceptovaním úrokov z pôžičiek zo zmlúv o pôžičke ako

daňového výdavku obmedzili práva sťažovateľky vo väčšej miere, než to dovoľuje zákon, čo je v priamom rozpore s čl. 2 ods. 2 ústavy. V rozpore s ústavou sa aplikoval reštriktívny výklad ustanovení zákona o dani z príjmov a došlo tak k vyňatiu časti výdavkov sťažovateľky z možnosti zaradiť ich do daňových výdavkov, a to nad rámec ustanovený zákonom.

4. Sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd o jej sťažnosti nálezom takto rozhodol:

*„1. Základné právo Sťažovateľa na súdnu a inú právnu ochranu (článok 46 Ústavy Slovenskej republiky) bolo porušené rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 6Sžf/5/2016 zo dňa 13.12.2017 o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného, t.j. Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100308/1/164792/2014 zo dňa 31.03.2014, konajúc o odvolaní žalovaného, t.j. Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/142/14-129 zo dňa 30.09.2015.*

*2. Ústavný súd Slovenskej republiky zrušuje rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 6Sžf/5/2016 zo dňa 13.12.2017 o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného, t.j. Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100308/1/164792/2014 zo dňa 31.03.2014, konajúc o odvolaní žalovaného, t.j. Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/142/14-129 zo dňa 30.09.2015.*

*3. Ústavný súd Slovenskej republiky ukladá Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky povinnosť uhradiť Sťažovateľovi trovy konania pred Ústavným súdom Slovenskej republiky do 7 dní odo dňa právoplatnosti tohto nálezu.“*

## II.

5. Z rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 5/2016 z 13. decembra 2017 vyplýva, že ním bol zmenený rozsudok krajského súdu č. k. 2 S 142/2014-129 z 30. septembra 2015 tak, že žaloba sťažovateľky bola zamietnutá.

Podľa konštatovania najvyššieho súdu krajský súd z tvrdení sťažovateľky podložených obsahom administratívneho spisu vyvodil, že zjavným ekonomickým cieľom D[redacted] ako vlastníčky predmetu nájmu, ale i sťažovateľky bolo dosiahnuť nájomné za

dočasné užívanie predmetu nájmu jej konečným nájomcom GKÚ a pre účely dosiahnutia tohto cieľa D■■■■ investovala do rekonštrukcie predmetu nájmu a jeho prispôsobenia pre potreby GKÚ. Na zabezpečenie financovania rekonštrukcie uzavrela D■■■■ zmluvy o pôžičke, požičané finančné prostriedky použila na stavebné a rekonštrukčné práce tak, aby predmet nájmu bol spôsobilý na užívanie pre GKÚ ako konečného nájomcu a samozrejme sa zaviazala splatiť pôžičky veriteľom spolu s dohodnutými úrokmi. V rámci takejto zmluvnej schémy teda sťažovateľka ako nájomca platila nájomné za užívanie predmetu nájmu a zároveň inkasovala nájomné v podobnej výške od GKÚ. Ešte pred kolaudáciou stavby sa sťažovateľka dohodla s D■■■■ na výraznom znížení nájomného s tým, že sťažovateľka zabezpečí reštrukturalizáciu záväzkov D■■■■ vzniknutých v súvislosti s rekonštrukciou predmetu nájmu alebo prevezme jej záväzky súvisiace s rekonštrukciou. Sťažovateľka prevzala dlh D■■■■ vzniknutý v súvislosti s financovaním rekonštrukčných prác a sama sa zaviazala splatiť veriteľovi tieto záväzky v celkovej sume 1 930 000 € s príslušenstvom. Na základe tejto dohody sťažovateľka zaplatila v zdaňovacom období roku 2011 úroky z pôžičiek v sume 463 200 €, ktoré si uplatnila ako daňové výdavky na dosiahnutie príjmu z nájmu od GKÚ. S prihliadnutím na zjavný ekonomický dôvod vzniku posudzovaných právnych vzťahov dospel krajský súd k názoru, že nájomný vzťah medzi D■■■■ a sťažovateľkou a výdavky sťažovateľky z neho plynúce nemožno pre daňové účely posudzovať bez súvislosti s príjmami sťažovateľky z právneho vzťahu s GKÚ. Z tohto pohľadu považoval krajský súd za principiálne nesprávny postoj riaditeľstva, podľa ktorého podnájomný vzťah medzi sťažovateľkou a GKÚ je samostatným právnym vzťahom, ktorý bol uzavretý bez zreteľa na to, aké zmluvy uzavrela sťažovateľka s ďalšími zmluvnými partnermi. Napriek tomu, že splnenie požiadaviek na rekonštrukciu predmetu nájmu si konečný nájomca (GKÚ) mohol z formálno-právnych dôvodov uplatňovať len voči sťažovateľke, s ktorou mal uzavretý podnájomný vzťah, považoval krajský súd s ohľadom na už uvedené okolnosti za nesporné, že jediným účelom existencie nájmu medzi D■■■■ a sťažovateľkou bolo prenechanie predmetu nájmu do užívania GKÚ a na tento účel boli zo strany D■■■■ vynaložené investície na rekonštrukciu predmetu nájmu. Pokiaľ by bolo ohrozené trvanie nájomného vzťahu medzi D■■■■ a sťažovateľkou (napr. z dôvodu uplatňovania práv veriteľa z nespĺnených záväzkov D■■■■), bol by ohrozený aj právny vzťah medzi sťažovateľkou a GKÚ, a tým aj udržanie jej jediného príjmu z platieb

nájomného. Krajský súd považoval za potrebné zdôrazniť, že po dohode sťažovateľky s D[REDACTED] o znížení nájomného o sumu približne 500 000 € ročne sa neznížilo nájomné, ktoré platil GKÚ v prospech sťažovateľky. V posudzovanom zdaňovacom období teda do výdavkov sťažovateľky okrem sporných úrokov z pôžičiek vstúpilo aj nájomné pre D[REDACTED] už len v sume 60 000 €, pričom príjem nájomného od GKÚ bol vo výške 1 073 842,44 €. Ak by sťažovateľka platila D[REDACTED] pôvodné neznížené nájomné, vykázala by vyššie výdavky ako pri zohľadnení výdavkov na úrokoch z pôžičiek, a tým aj nižšiu daňovú povinnosť. Za podstatnú považoval krajský súd skutočnosť, že zníženie nájomného vo vzťahu medzi sťažovateľkou a D[REDACTED] sa dojednalo ako protiplnenie za prevzatie dlhov z pôžičiek, pričom toto zníženie má trvať do konca roka, v ktorom sťažovateľka vysporiada vo vzťahu k veriteľom D[REDACTED] všetky záväzky, ktoré D[REDACTED] vznikli v súvislosti so stavebnou rekonštrukciou predmetu nájmu. Výšku prevzatých dlhov D[REDACTED] v sume 1 930 000 € s príslušenstvom pritom nemožno považovať za neprimeranú vo vzťahu k príjmom, ktoré sťažovateľka dosahuje od GKÚ. Po zohľadnení všetkých uvedených okolností krajský súd uzavrel, že výdavky sťažovateľky na úrokoch z pôžičiek v sume 463 200 € vynaložených z dôvodu prevzatia dlhov D[REDACTED] spojených s financovaním rekonštrukcie predmetu nájmu vecne i časovo súvisia s príjmami z nájomného od GKÚ, a preto ich treba považovať za oprávnené výdavky vynaložené na dosiahnutie a udržanie príjmov sťažovateľky. Vo všeobecnosti sú výdavky na rekonštrukciu predmetu nájmu financované z pôžičiek uplatniteľnými daňovými výdavkami oproti príjmu z prenájmu. Pokiaľ si v danom prípade tieto výdavky neuplatňuje v základe dane z príjmov vlastník nehnuteľnosti (D[REDACTED]), ale sťažovateľka ako nájomca na základe prevzatia dlhov z pôžičiek, sú z toho plynúce dôsledky pre štátny rozpočet z hľadiska dane z príjmov týchto subjektov principiálne rovnaké.

Podľa názoru najvyššieho súdu treba vychádzať z § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, podľa ktorého daňovým výdavkom sa rozumie výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom, ktorý je zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v jeho evidencii podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

Účelom daňového konania je zistenie, či daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňové orgány sú

preto oprávnené zisťovať, či si daňové subjekty splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, platí osobitná úprava zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Predmetom overovania v rámci daňovej kontroly bola opodstatnenosť uplatnených úrokov vo výške 463 200 € v daňových výdavkoch.

Najvyšší súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov riaditeľstva považuje jeho postup, ako aj postup úradu za súladný so zákonom.

Sťažovateľka nepreukázala súvislosť účtovaných úrokov z pôžičiek s jej zdaniteľným príjmom, ktorým je príjem z nájomného. Skutočnosť, že bolo znížené nájomné platené sťažovateľkou v prospech D■■■■, a to v súvislosti s prevzatím dlhu, neznamená, že povinnosť platiť úrok vyplývajúci z prevzatia dlhu je daňovým výdavkom. V dohode o zmene nájomného v súvislosti s prevzatím dlhu bolo síce uvedené, že ak sťažovateľka prevezme dlh, nájomné bude znížené, a to až do 31. decembra kalendárneho roka, v ktorom sťažovateľka vysporiada vo vzťahu k veriteľom D■■■■ všetky záväzky, ktoré D■■■■ vznikli v súvislosti s rekonštrukciou predmetu nájmu, avšak toto zníženie nájmu znížilo len náklady sťažovateľky, ale nemalo žiaden vplyv na jej príjmy vyplývajúce zo zmluvy 2 uzavretej s GKÚ.

Najvyšší súd sa stotožnil s názorom riaditeľstva, podľa ktorého právny vzťah medzi sťažovateľkou a GKÚ je samostatným právnym vzťahom.

Možno konštatovať, že sťažovateľka nijako nepreukázala súvislosť zúčtovaných úrokov z pôžičiek s jej zdaniteľným príjmom, ktorým je príjem z nájomného. Preukázateľným výdavkom tohto príjmu je len nájomné platené D■■■■. Skutočnosť, že bolo znížené nájomné v súvislosti s prevzatím dlhu, neznamená, že úrok vyplývajúci z prevzatia dlhu je daňovým výdavkom.

### III.

6. 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.

7. Ústavný súd podľa § 25 ods. 1 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľov. Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy vo veciach, na ktorých prerokovanie nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, návrhy podané oneskorene, ako aj návrhy zjavne neopodstatnené môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania.

8. Sťažnosť treba považovať za zjavne neopodstatnenú.

9. O zjavnej neopodstatnenosti návrhu možno hovoriť vtedy, keď namietaným postupom orgánu štátu alebo jeho rozhodnutím nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil navrhovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom orgánu štátu alebo jeho rozhodnutím a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnený návrh preto možno považovať ten, pri predbežnom prerokovaní ktorého ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 110/02, I. ÚS 88/07).

10. Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Pri uplatňovaní tejto právomoci ústavný súd nie je oprávnený preskúmať a posudzovať ani právne názory všeobecného súdu, ani jeho posúdenie skutkovej otázky. Úlohou ústavného súdu totiž nie je zastupovať všeobecné súdy, 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. Posúdenie vecí všeobecným súdom sa môže stať predmetom kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery, ktorými sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne. O arbitrárnosti (svojevôli) 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 (mutatis mutandis I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06).

11. Jadrom sporu je otázka, či sťažovateľka právom zahrnula sumu 463 200 € (úroky zaplatené zo zmlúv o pôžičke, z ktorých záväzky sťažovateľka prevzala od D [REDACTED]) do daňových výdavkov oproti daňovým príjmom pozostávajúcim z inkasovaného nájomného od GKÚ. Inými slovami, rozhodujúcou otázkou je, či sťažovateľka oprávnene znížila daňový základ dane z príjmov o sumu 463 200 €.

12. Sťažovateľka považuje zahrnutie uvedených výdavkov za dôvodné, a to pre viaceré už podrobne uvedené príčiny. Ide o viaceré právne úkony medzi D [REDACTED] a sťažovateľkou, ako aj medzi sťažovateľkou a GKÚ, ktorých potreba bola daná najmä tvrdenou požiadavkou GKÚ, aby mohol byť v nájomnom vzťahu iba s takým subjektom, ktorého jediným predmetom podnikania je prenájom predmetu nájmu v prospech GKÚ, ako aj tvrdenou požiadavkou GKÚ na rozsiahlu stavebnú rekonštrukciu predmetu nájmu, na čo bolo potrebné finančné prostriedky získať pôžičkami.

13. Z pohľadu ústavného súdu možno konštatovať, že sťažovateľka vykladá § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov týkajúci sa definovania daňového výdavku (nákladu) v súvislosti s konkrétnymi skutkovými okolnosťami, ktoré viedli k použitiu zvolených právnych postupov a úkonov, a toto ustanovenie interpretuje teleologicky, t. j. z hľadiska cieľa, ktorý zainteresované subjekty podľa jej tvrdenia zamýšľali a sledovali. S takouto interpretáciou sa stotožnil aj krajský súd.

14. Naproti tomu najvyšší súd (rovnako ako úrad a riaditeľstvo) vychádza pri výklade uvedeného ustanovenia skôr z jeho presného znenia a uprednostňuje teda jazykový výklad. Striktne sa pridrižiava obsahu uzavretých zmlúv (zmluvy 1 a zmluvy 2), ktoré sú nepochybne samostatnými právnymi úkonmi, a preto potom dospieva k záveru, že medzi príjmami sťažovateľky (pochádzajúcimi z nájmu poberaného od GKÚ) a jej výdavkami (tvorenými splácaním úrokov z pôžičiek prevzatých od D [REDACTED], za ktoré bol rekonštruovaný predmet nájmu tvoriaci vlastníctvo D [REDACTED]) nie je nijaká vzájomná súvislosť, čo vylučuje uplatnenie týchto výdavkov pri stanovení daňového základu.

15. Ústavný súd vychádza zo zásady, podľa ktorej výklad zákonov je v primárnej právomoci všeobecných súdov. Pokiaľ je takýto výklad možné považovať za ústavne konformný, ústavný súd nemá dôvod na to, aby do výkladu všeobecného súdu autoritatívnym spôsobom zasiahol.

16. Možno konštatovať, že tak výklad presadzovaný sťažovateľkou, ako aj interpretácia, ku ktorej dospel najvyšší súd, sa javia ako legitímne a ústavne konformné. Za takéhoto stavu nemožno argumentáciu najvyššieho súdu považovať za arbitrárnu, ale ani za zjavne neodôvodnenú. Samotná skutočnosť, že sťažovateľka má odlišný právny názor, bez ďalšieho nezakladá porušenie jej označeného práva.

17. Berúc do úvahy uvedené skutočnosti, ústavný súd rozhodol tak, ako to vyplýva z výroku tohto uznesenia.

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

V Košiciach 5. septembra 2018