



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 535/2013-25

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 22. októbra 2013 predbežne prerokoval sťažnosť spoločnosti D. a. s., zastúpenej A., spol. s r. o., vo veci namietaného porušenia čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžf 2/2012 z 29. novembra 2012 a takto

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

1. Návrhu na odklad vykonateľnosti rozhodnutia Daňového úradu Žilina II č. 894/230/46647/2010/Kosi z 30. júna 2010 **n e v y h o v u j e .**
2. Sťažnosť spoločnosti D. a. s., **o d m i e t a** ako zjavne neopodstatnenú.

### **O d ô v o d n e n i e :**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 14. marca 2013 doručená sťažnosť spoločnosti D. a. s. (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu a na preskúmanie zákonnosti rozhodnutí správnych orgánov zaručeného v čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 8 Sžf 2/2012 z 29. novembra 2012.

2. Z obsahu sťažnosti a jej príloh bol zistený tento skutkový stav:

2.1 Sťažovateľka je obchodnou spoločnosťou, ktorá do roku 2008 podnikala pod obchodným menom „T. a. s.“ a mala sídlo v M., minimálne do roku 2004 prevádzkovala určité výrobné a obchodné kapacity v tehliarskom priemysle a bola tiež daňovníkom dane z príjmov právnických osôb. Svoje vlastné výrobné a skladové kapacity prenajímala spoločnosti S., s. r. o., ktorá v nich prevádzkovala svoju vlastnú výrobu. Dňa 28. decembra 2004 sťažovateľka uzavrela nájomnú zmluvu, ktorou si od ďalšej spoločnosti najala opravárenské dielne, garáže, skladové a manipulačné plochy, ktoré mala užívať ako *„odstavné, skladovacie a manipulačné priestory a stavby pre prípadné opravy, všetko v súvislosti s podnikateľskou činnosťou“* sťažovateľky, ako aj čističku odpadových vôd a ostatné priestory, ktoré mala užívať doplnkovo k skôr uvedeným priestorom. Tieto priestory sa nachádzali v S., teda v úplne inom regióne než bolo sídlo sťažovateľky. Doba nájmu mala byť jednoročná od 1. januára 2005 (teda v podstate kalendárny rok 2005). Za nájom uvedených priestorov sa sťažovateľka zaviazala zaplatiť celkovo 15 mil. Sk najneskôr do 30. novembra 2005 a túto sumu na základe vystavených faktúr aj zaplatila.

Ešte predtým, s účinnosťou k 1. júnu 2005, sťažovateľka predala svoje výrobné a obchodné kapacity (hmotné zložky podnikania) inej spoločnosti, ktorá podniká na slovenskom tehliarskom trhu, a súčasne sa sťažovateľka zrejme zaviazala v tomto odvetví ďalšiu činnosť nevykonávať (zákaz konkurencie). Možnosťami takejto transakcie sa pritom predstavenstvo sťažovateľky zaoberalo už 15. decembra 2004. Podľa údajov uvedených vo výročnej správe sťažovateľky za rok 2005 boli týmto predajom získané finančné prostriedky, ktoré sťažovateľka využila na poskytnutie výhodných pôžičiek.

2.2 V daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2005 sťažovateľka okrem iného vykázala záporný (účtovný) výsledok hospodárenia (stratu) vo výške 14 020 287 Sk, ktorej podstatnú časť tvorili náklady na nájom už uvedených priestorov, ktoré boli riadne zaúčtované v účtovníctve. Na druhej strane však sťažovateľka na daňové účely upravila vykázanú stratu o celkovo 19 368 619 Sk, čím vykázala celkovo

pozitívny základ dane z príjmov právnických osôb v sume 5 348 332 Sk. Na dani tak – po určitých ďalších úpravách – priznala celkovo 834 931 Sk.

2.3 Po vykonanej opakovanej daňovej kontrole Daňový úrad Žilina II (ďalej len „daňový úrad“ alebo „správca dane“) dodatočným platobným výmerom z 30. júna 2010 upravil sťažovateľke zistený základ dane tak, že účtovný výsledok hospodárenia (stratu 14 020 287 Sk) zvýšil okrem sumy 19 368 619 Sk, o ktorý ho zvýšila aj sama sťažovateľka v daňovom priznaní, o ďalších 15 000 000 Sk, teda celkovo o 34 368 619 Sk. V dôsledku toho upravil daňový úrad aj celkový základ dane na 20 348 332 Sk (= - 14 020 287 + 34 368 619) a po určitých úpravách vyrubil sťažovateľke daň v celkovej výške 3 684 931 Sk, teda o 2 850 000 Sk viac oproti jej daňovému priznaniu.

Tieto úpravy odôvodnil v podstate tým, že náklad v podobe nájomného za priestory v S. v sume 15 000 000 Sk účtovaný v účtovníctve neuznal za daňové výdavky, pretože sťažovateľka v zdaňovacom období roka 2005 nevykonávala žiadnu obchodnú ani výrobnú činnosť a nerobila tak ani v roku 2006, 2007 a 2008. Naopak, sťažovateľka v rozhodnom období (roku 2005) svoje vlastné výrobné kapacity najskôr prenajímala inej spoločnosti a nakoniec ich 1. júna 2005 predala ďalšej spoločnosti. Obranu sťažovateľky, podľa ktorej nájom priestorov v S. súvisel s podnikateľským zámerom vykonávať v roku 2005 predajnú činnosť a expandovať do regiónu južného Slovenska, k čomu mali byť získané príslušné skladovacie kapacity, správca dane neuznal. Zistil totiž, že sťažovateľka v uvedenom období nedisponovala v S. žiadnym „*personálnym, technickým ani ekonomickým vybavením*“, ani neúčtovala v roku 2005 o žiadnych dodávkach tovaru a služieb. Sťažovateľka síce predložila „Rámcovú kúpno-predajnú zmluvu“ uzavretú 30. decembra 2004 so spoločnosťou S., s. r. o., ako potenciálnym dodávateľom, avšak táto podľa správcu dane neobsahuje žiadne množstvo ani nákupnú cenu produktov a dodávateľ na jej základe v roku 2005 nevystavil sťažovateľke žiadnu faktúru. Správca dane navyše považoval predložený podnikateľský zámer za vypracovaný účelovo až po daňovej kontrole, t. j. po uplynutí roka 2005, o čom podľa neho svedčilo to, že o takomto podnikateľskom zámere mlčia výročné správy za roky 2004 a 2005, v ktorých sa naopak konštatuje, že nedôjde, resp. nedošlo k zmene predmetu podnikania a ťažiskom činnosti sťažovateľky zostane

prenájom majetku. Rovnako o jeho existencii mlčia zápisnice z rokovania predstavenstva sťažovateľky 15. decembra 2004 a sťažovateľka sa o ňom nijako nezmienila vo vyjadrení k výsledkom prvej daňovej kontroly (v roku 2006).

Na základe týchto skutkových zistení daňový úrad uzavrel, že náklad na nájomné v sume 15 000 000 Sk nespĺňa podmienku uznateľnosti za daňový výdavok, a to súvis s dosiahnutím a zabezpečením príjmu [§ 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v rozhodnom znení (ďalej len „zákon o dani z príjmov“)].

2.4 Sťažovateľka svoje odvolanie proti dodatočnému platobnému výmeru založila v podstate na týchto dôvodoch:

a) Sťažovateľka má v predmete činnosti aj maloobchod a veľkoobchod, preto nebolo neobvyklé, že sa rozhodla túto činnosť realizovať a na ten účel vstúpila do právneho vzťahu (nájomu priestorov v S.).

b) To, že nájomné bolo použité na účely podnikania sťažovateľky, uznal už Daňový úrad Martin pri kontrole týkajúcej sa dane z pridanej hodnoty za mesiac november 2005, keď daň z pridanej hodnoty zaplatenú v tomto nájomnom uznal sťažovateľke na odpočet. Týmto posúdením mal byť viazaný aj správca dane v tomto konaní.

c) Sťažovateľka nedosiahla žiadne tržby za vlastné výrobky ani za tovary, pretože svoje výrobné a obchodné kapacity k 1. júnu 2005 predala inej spoločnosti a prevzala na seba zákaz konkurencie. Tým došlo k *„preukázanému objektívnemu znemožneniu realizovať predmet činnosti“* sťažovateľky. *„Jednalo sa o objektívnu zmenu u DS (sťažovateľky, pozn.) predpokladaného podnikateľského prostredia a takáto zmena nemôže byť pripisovaná na ťarchu pri posudzovaní dôvodnosti a opodstatnenosti na takýto účel vynaložených nákladov.“* Rovnaký zákaz konkurencie sa týkal aj potenciálneho dodávateľa – spoločnosti S., s. r. o., preto sťažovateľke v rozhodnom období roka 2005 nič nedodal. Ak by nedošlo k uvedenému prevodu kapacít, sťažovateľka svoj podnikateľský zámer mohla naplniť.

d) Podnikateľský zámer bol reálny, pri rokovaní predstavenstva 15. decembra 2004 ešte predaj aktív nebol istý, preto sa sťažovateľka zaoberala aj ďalším rozvojom podnikania. Tomu zodpovedá aj obsah výročných správ. Naopak, sťažovateľka na základe vlastných

skúseností a vedomostí o podmienkach trhu v oblasti „západoslovenského kraja a Bratislavy“ považovala za reálne, aby na základe rámcovej kúpno-predajnej zmluvy z 30. decembra 2004 realizovala obchody v rozsahu približne 60 miliónov Sk.

2.5 Vtedajšie Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „odvolací orgán“) rozhodnutím z 21. októbra 2010 potvrdilo napadnutý dodatočný platobný výmer z 30. júna 2010. Skutkové zistenia správcu dane považovalo za správne, rovnako ako jeho záver. Rozhodnutie vo veci kontroly dane z pridanej hodnoty za obdobie november 2005 nepovažovalo za spôsobilý dôkazný prostriedok na účely dane z príjmov právnej osoby. K otázke právneho a obchodného vzťahu sťažovateľky so spoločnosťou S., s. r. o., odvolací orgán uviedol, že tento vzťah nehodnotil, len skúmal uznateľnosť vynaložených nákladov za daňové výdavky. Ak by sťažovateľka bola mala k výdavku za nájomné v účtovníctve zaúčtované aj výnosy, slúžil by na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmu. Daňová kontrola však preukázala opak. V závere svojho rozhodnutia odvolací orgán dodal: *„Nie každý náklad podnikateľského subjektu je súčasne daňovým nákladom. Daňovým nákladom sa stáva až vtedy, ak splňa požiadavky stanovené daňovým predpisom. Takou požiadavkou je, aby náklad súvisel s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním zdaniteľných príjmov podnikateľského subjektu. Ak táto požiadavka splnená nie je, potom sa nejedná o daňový náklad. Daňové predpisy vylučujú, aby zahrnutím nákladov podnikateľských subjektov, ktoré žiadne zdaniteľné príjmy nepriniesli, v podstate podnikateľské subjekty prenášali svoje riziká na štát. Preto vynaložený náklad, ktorým nedošlo preukázateľne k dosiahnutiu, zabezpečeniu a udržaniu zdaniteľných príjmov podnikateľského subjektu nie je možné uplatniť v základe dane z príjmov.“*

2.6 Proti rozhodnutiu odvolacieho orgánu podala sťažovateľka žalobu podľa § 247 a nasl. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj „OSP“). V nej z veľkej časti opakuje svoje argumenty už z odvolacieho konania, najmä stanovisko, že prevod výrobných a obchodných kapacít k 1. júnu 2005 treba považovať za objektívne znemožnenie realizovať predmet činnosti v prenajatých priestoroch v S., pričom tento nájom nepovažuje z hľadiska predmetu svojho podnikania za nijako neobvyklý. Ak by k prevodu kapacít nedošlo, bolo podľa nej reálne naplniť predpokladaný podnikateľský zámer nákupom tehliarskych výrobkov

od spoločnosti S., s. r. o., na základe rámcovej zmluvy z 30. decembra 2004 a ich ďalším predajom s maržou. Nájomná zmluva bola uzavretá práve pre tento prípad. Ďalej sťažovateľka opätovne poukázala na právoplatné rozhodnutie Daňového úradu Martin týkajúce sa daňovej povahy výdavkov na nájomné za uvedené priestory na účely dane z pridanej hodnoty, ktoré je podľa nej záväzné aj pre správcu dane v tomto konaní.

2.7 Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 20 S 146/2010-72 z 8. novembra 2011 túto žalobu sťažovateľky zamietol. V odôvodnení sa nestotožnil s názorom odvolacieho orgánu, že by okolnosť, že priestory v S. neboli v roku 2005 využívané, už sama osebe vylučovala uznanie nájomného za daňový výdavok podľa zákona o dani z príjmov. Podľa krajského súdu však bolo podstatné posúdiť, aký bol skutočný zámer sťažovateľky s využívaním týchto priestorov. Pritom vyšiel zo skutkového stavu zisteného správcom dane a akceptoval aj obsah podnikateľského zámeru na rok 2005. Pripomenul však, že sťažovateľka uzavrela (nevypovedateľnú) nájomnú zmluvu na dobu určitú za stavu, že už vedela o rokovaniach s potenciálnym investorom o predaji výrobných a obchodných kapacít. Krajský súd k posúdeniu konania sťažovateľky uviedol:

*«Okrem predloženia týchto listinných dôkazov (t. j. podnikateľského plánu, nájomnej zmluvy a rámcovej zmluvy z 30. decembra 2004, pozn.) žalobca (t. j. sťažovateľka, pozn.) žiadnymi dôkazmi... nepreukázal, že podnikol konkrétne kroky k realizácii podnikateľského zámeru na rok 2005, teda k expanzii činnosti do teritória južného Slovenska... a snažil sa v maximálnej miere zabezpečiť pokrytie tohto teritória a využitie skladových priestorov v S. Žiadnymi dôkazmi v konaní nepreukázal, že okrem uzavretia Rámcovej kúpno-predajnej zmluvy... v písomnej forme... došlo k osobným rokovaniam medzi účastníkmi zmluvy, na základe ktorých sa snažil realizovať konkrétne obchodné prípady, konkrétny predaj a... nákup tehliarskych materiálov od firmy predajcu S., s. r. o.*

...

*Podľa názoru krajského súdu bolo potrebné, aby žalobca v konaní dôsledne si splnil dôkaznú povinnosť..., že nájomné na predmetné priestory nie je „hocijakým“ výdajom, ale výdajom, ktorý má priamo a bezprostrednú väzbu na jeho ďalšiu podnikateľskú činnosť, teda preukázal, že by tento výdaj bol použitý takým spôsobom, že je možné preukázať jeho konkrétnu súvislosť s predmetom podnikania...*

*Žalobca bol povinný preukázať, že... prenájom predmetných priestorov, za ktoré zaplatil nemalú čiastku, využil na dosiahnutie, udržanie a zaistenie príjmu, teda bol povinný preukázať súvislosť prenájmu skladu s plnením, ktoré... uzavrel s konkrétnymi subjektmi, napr. so spoločnosťou S., s. r. o., ktorý mu mal dodávať výrobky, ktoré mali byť uskladnené v prenajatých priestoroch..., resp. preukázať, aké konkrétne aktivity vyvíjal z hľadiska naplnenia podnikateľského zámeru na rok 2005...*

*... Tieto skutočnosti mohol preukázať, keby preukázal, akým spôsobom sa snažil expandovať v teritóriu južného Slovenska tým, že by označil subjekty, s ktorými komunikoval, jednal, osoby, ktoré by tieto skutočnosti potvrdili, ktoré by potvrdili rokovania o uzavretí konkrétnych zmlúv, príp. uzavretie konkrétnych zmlúv, obchodov, ktoré sa z určitých konkrétnych dôvodov napokon nezrealizovali. Obdobne mohol preukázať..., čo bolo príčinou neuzavretia konkrétnych obchodov (so spoločnosťou S., s. r. o., pozn.), ktoré mali byť v celkovom objeme 60 miliónov Sk, a teda mal preukázať, z akého konkrétneho dôvodu zámery uvedené v podnikateľskom zámere na rok 2005... neboli naplnené. Žalobca... neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že nejde o účelovú transakciu, teda len o uzavretie zmlúv..., vyúčtovanie a zaplatenie nájmu a tým v súvislosti s uplatnením výdavku nájomného titulom daňových výdavkov nedošlo len k odčerpaniu prostriedkov štátneho rozpočtu v súvislosti s určením výšky základu dane. Súd na záver zdôrazňuje, že akýkoľvek výdaj vynaložený poplatníkom dane nenapĺňa atribúty daňového výdavku, ale o daňový výdavok (zrejme chýba „ide“, pozn.) iba v tom prípade, ak má priamu a bezprostrednú väzbu na konkrétnu a ďalšiu podnikateľskú činnosť...»*

V závere krajský súd uviedol, že tak ako odvolací orgán nepovažuje právny názor Daňového úradu Martin týkajúci sa dane z pridanej hodnoty za rozhodujúci, keďže sa týka len časti obdobia (november 2005 v. celý rok 2005) a kritériá daňového výdavku nie sú totožné s kritériami na uznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty.

2.8 Proti tomuto rozsudku podala sťažovateľka odvolanie, v ktorom v podstate zopakovala všetky svoje dovtedajšie výhrady – nezohľadnenie podnikateľského zámeru v súvislosti s objektívnou nemožnosťou jeho naplnenia kvôli predaju majetku k 1. júnu 2005, v dôsledku čoho bolo „objektívne nemožné preorientovať činnosť spoločnosti na iné

*komodity na trhu tak, aby sa iným spôsobom využitovali prenajaté priestory, ak je preukázané, že prenajímateľ so skončením nájmu a ani s úpravou dohodnutého nájomného nesúhlasil“.* Daňové dôsledky tejto objektívnej zmeny nemôžu ísť na jej ťarchu. Požiadavky krajského súdu na dokázanie snahy o realizáciu podnikateľského zámeru „*sú uvedené len účelovo, v hypotetickej rovine*“. Sťažovateľka ďalej namietala proti formulácii, že „*odčerpala peniaze zo štátneho rozpočtu*“. Napokon namietla proti záveru krajského súdu, že rozhodnutie Daňového úradu Martin vo veci dane z príjmov je v prerokúvanej veci nerozhodné.

2.9. Najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 8 Sžf 2/2012 z 29. novembra 2012 prvostupňový rozsudok potvrdil. V odôvodnení po rekapitulácii priebehu konania dospel jednak k záveru, že tento rozsudok nie je arbitrárny a nezasahuje tak do základného práva sťažovateľky na prístup k súdu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, že právoplatnosť rozhodnutia Daňového úradu Martin ho nerobí vecne správnym a neznamená, že musí byť brané do úvahy, ak sa zistia nové skutočnosti alebo dôkazy. K veci samej najvyšší súd doslova uviedol:

*„V merite veci sa odvolací súd stotožnil s preskúmaným rozhodnutím krajského súdu v celom rozsahu a na jeho doplnenie považuje za potrebné uviesť, že krajský súd sa dostatočne zaoberal všetkými námietkami žalobcu (sťažovateľky, pozn.) týkajúcich sa prejednávanej veci ohľadne využitia predmetných nehnuteľností na podnikateľskú činnosť žalobcu a správne vec vyhodnotil. Je vecou podnikateľského rizika každého podnikateľa, že pri svojej podnikateľskej činnosti vynaloží na svoju podnikateľskú činnosť náklady, ktoré nie je možné uznať ako daňový výdavok a to najmä v situácii, ak podnikateľ predmetné nehnuteľnosti na svoju činnosť reálne nevyužije.*

*Z obsahu spisového materiálu, súčasťou ktorého je i administratívny spis žalovaného, je nesporne zrejmé, že v súdnom konaní obsahom administratívneho spisu bolo preukázané, že vykonané dokazovanie bolo náležite vyhodnotené a v hodnotení dôkazov tak, ako prvostupňový súd ani odvolací súd nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.*

*Za týchto skutkových okolností napadnuté rozhodnutie žalovaného (odvolacieho orgánu, pozn.) je i podľa názoru odvolacieho súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutočného stavu.*

*Preto, ak krajský súd dospel k právnemu záveru totožnému so záverom správnych orgánov oboch stupňov a rozhodol, že preskúmaným rozhodnutím žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona a chránených záujmov žalobcu, tento jeho názor považoval aj odvolací súd, z dôvodov uvedených vyššie, za správny.“*

3. Proti tomuto rozsudku smeruje sťažnosť sťažovateľky.

3.1 Sťažovateľka v nej predovšetkým pomerne neúčelne rekapituluje celý priebeh konania, odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu, rozsudku krajského súdu a obsah svojho odvolania proti nemu. Ich obsah už ústavný súd zhrnul alebo citoval v predchádzajúcich bodoch a nie je potrebné sa k nim vracieť.

3.2 V časti sťažnosti nazvanej „*Podstata a zdôvodnenie sťažnosti*“ sťažovateľka svoje námietky formuluje takto (zvýraznenia vynechané):

*„Podstatu podania tejto ústavnej sťažnosti je presvedčenie sťažovateľa o porušení jeho základných práv garantovaných Ústavou... a spočívajúce v tom, že vo veci konajúce orgány verejnej moci, naposledy Najvyšší súd...:*

*I.1 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 preskúmavacie konanie súdom, arbitrárne a ústavne nekonformným (nepripustným) spôsobom jednostranne a na jeho neprospech;*

*I.2 účelovo prehliadajú sťažovateľom... prezentované dôkazy vo vzťahu ku skutočnostiam vzťahujúcim sa daňové konanie, ich výpovednú hodnotu, tieto hodnotenia arbitrárne a ústavne nekonformným (nepripustným) spôsobom jednostranne a na jeho neprospech.*

*Jedná sa najmä o preukázané skutočnosti zmarenia možnosti realizovať predpokladaný podnikateľský zámer z roku 2004 v priebehu roku 2005 predajom výrobných kapacít... a súvisiaceho zákazu podnikat' s uvedenými komoditami a najmä skutočností zistených v právoplatne skončenom konaní po kontrole na daň z pridanej hodnoty vykonanej práve k podmienkam a dôvodnosti zdaniteľného obchodu, ktorý je základom uznania daňových nákladov (výdavku) v preskúmvanej veci. V tomto smere bez*

*povšimnutia nemôže ostať skutočnosť o sťažovateľom označenom dôkaze... – spisy Daňového úradu Martin, o skutočnosti, že z rozhodnutia NS SR (najvyššieho súdu, pozn.) je tak z textu odôvodnenia skutkového aj právneho (poukazuje len na ods. 2 a 4, ods. 3 sa neuvádza) zrejmé, že tento dôkaz za takýto nepovažuje a nevidí vadu v tom, že bez oboznámenia sa s jeho obsahom – podkladmi – (tvrdeniami a dôkazmi) v ňom zhromaždenými, vyvodzuje potom ničím nepodložené závery.*

*I.3 súde konštatujú skutočnosti, ktoré nemajú základ v preskúvanom 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 tým, že tieto do konania (najmä už právoplatné rozhodnutie... DÚ Martin vo veci vykonanej kontroly DPH) sťažovateľ ako žalobca označil na preukázanie nesprávnosti preskúvaného rozhodnutia a nie aby tieto (ne)vykonané dôkazy v konaní daňovom súd preskúmal;*

*I.4 nelogickým, neprípustným spôsobom prezentovania hypotetických úvah o povinnostiach sťažovateľa – podnikateľa 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... Ak sa s týmito dôvodmi stotožnil aj odvolací súd, ide o vadu a nezákonnosť aj jeho konania. Preto touto sťažnosťou napadnuté rozhodnutie (a zároveň jemu predchádzajúce rozhodnutie) vyvoláva u sťažovateľa, ako daňového subjektu, podozrenie o tlaku verejnej moci vynútiť platenie dane a to doslova až šikanóznym spôsobom.*

*Sťažovateľ ako podnikateľský subjekt tak, ako to bolo zdôrazňované, je povinný znášať samozrejme mieru podnikateľského rizika na trhu, ktoré však nemôže byť zamieňané za daňové riziko a následne vo vzťahu k ust. § 2... a § 21 zákona o dani z príjmu na jeho neprospech.*

*Je neprípustné, aby pri preukázaní skutočnosti kvalitatívneho zvýšenia podnikateľských aktivít sťažovateľa, s ktorými počítal na rok 2005 a na tieto, predpokladajúc dosiahnutie vyšších príjmov, vynaložil finančné prostriedky a za stavu, kedy vplyvom zmeny svojej činnosti vzhľadom na realizovaný obchod... v máji 2005, čo je objektívne preukázané (sťažovateľ poznamenáva, že práve z tohto obchodu v uvedenom*

*roku vyplynuli preňho značné zdaniteľné príjmy) pri obmedzení podnikateľskej činnosti na činnosť, v rámci ktorej sťažovateľ nemal možnosť prenajatý majetok využiť a kedy práve z dôvodu opatrnosti uzavrel zmluvu na dobu určitú, jeden rok, kedy ani prenajíateľ so zmenou podmienok zmluvy nesúhlasil, bol takýto náklad len na báze hypotetických úvah daňových orgánov o následne aj súdov a ich polemizovania o správaní sa a možnostiach jeho správania v tomto období, bol takýmto spôsobom zdôvodnenia rozhodnutí orgánov verejnej správy akceptovaný.*

*I.5 neprejavili záujem oboznámiť sa s celkovým hospodárením a daňovou záťažou spoločnosti sťažovateľa v uvedenom roku 2005, nakoľko sa o daňovom priznaní za kontrolované obdobie roku 2005, z ktorého je štruktúra daňových príjmov a nákladov (výdavkov) zrejme, a tieto v prieskumnom konaní nevyhodnocujú ani vo vzťahu k bilancii hospodárenia spoločnosti za obdobie roku 2005 (so zohľadnením práve aj pre spoločnosť sťažovateľa a jeho dovtedajšie podnikanie, zásadného obchodu - predaja výrobných a obchodných kapacít (inej, pozn.) spoločnosti... (máj 2005).*

*I.6 vo vzťahu k spolupráci so spoločnosťou S., s. r. o. unikla konajúcim súdom sťažovateľom už v daňovom konaní uvedená skutočnosť, že práve aj táto spoločnosť v rámci prevodu výrobných a obchodných kapacít... sa dostala do obdobnej – podnikateľskej situácie ako sťažovateľ, nakoľko aj jej výrobná a obchodná činnosť bola prevodom majetku a práv z výroby (tak ako celej tehliarskej skupiny SETA) v činnosti tehliarskeho priemyslu mesiacom máj 2005 ukončená;*

*I.7 na neprospech a v súvislosti s podmienkami preukázaného podnikateľského prostredia potom neuznali preukázaný sporný náklad (výdavok) spoločnosti sťažovateľa ako náklad na zabezpečenie jeho príjmov v roku 2005, ktoré obsahové rozhodnutia vykazujú podľa sťažovateľa nebezpečný precedens na podmienky reálnych rizík podnikateľského prostredia s dopadom na ich daňové práva a povinnosti.“*

3.3 V ďalšej časti sťažnosti sťažovateľka (zrejme) poukazuje na to, že odvolací súd sa nedostatočne vysporiadal s dôvodmi jej odvolania. Odôvodnenie tejto časti však spočíva len v doslovnej reprodukcii odôvodnenia rozsudku krajského súdu a následne textu sťažovateľkinho odvolania voči nemu.

3.4 Ústavnoprávne sťažovateľka vo svojej sťažnosti po citácii veľkého množstva ustanovení Listiny základných práv a slobôd, ústavy, Občianskeho súdneho poriadku, zákona o dani z príjmov a zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgán v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) odkazuje na judikatúru ústavného súdu k obsahu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, z ktorého vyplýva i právo na dostatočné a relevantné odôvodnenie rozsudku súdu v súlade s § 157 ods. 2 OSP. Rozsudok najvyššieho súdu je „vo vzťahu k podstate tejto sťažnosti“ (pozri bod 3.2) nesprávny a arbitrárny, pretože právu sťažovateľky nebola poskytnutá účinná súdna ochrana a „súd pripustil zneužitie svojvôle..., nakoľko samotný výklad hmotno-právnych predpisov uskutočnený tak prvostupňovým súdom... ako aj odvolacím súdom... vykazuje značný stupeň arbitrárnosti, keďže nemá žiadnu oporu v existujúcom hmotnom práve“.

3.5 Na základe uvedenej argumentácie sťažovateľka navrhla, aby ústavný súd vydal tento nález:

*„1. Základné práva sťažovateľa... podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy... rozsudkom Najvyššieho súdu... sp. zn. 8 Sžf/2/2012 zo dňa 29. 11. 2012 porušené boli.*

*2. Rozsudok Najvyššieho súdu... sp. zn. 8 Sžf/2/2012 zo dňa 29. 11. 2012 zrušuje a veci mu vracia na ďalšie konanie.*

*3. Najvyšší súd... je povinný uhradiť sťažovateľovi trovy konania...“*

3.6 V závere sťažnosti sťažovateľka žiadala, aby ústavný súd uložil „*Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Daňového úradu Žilina, aby sa dočasne zdržal vykonávania oprávnenia podľa právoplatného rozhodnutia... zo dňa 30. 6. 2010 v spojení s rozhodnutím Daňového riaditeľstva... zo dňa 21. 10. 2010*“, a to kvôli možnému nepriaznivému vplyvu týchto rozhodnutí na sťažovateľku.

4. 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“) sťažnosť sťažovateľky predbežne prerokoval, pričom ju skúmal z hľadísk uvedených v § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

5. Skôr, než sa ústavný súd bude zaoberať obsahom sťažnosti, musí uviesť, že sa zaoberal otázkou, či vôbec sťažnosť spĺňa zákonom ustanovené náležitosti. Sťažovateľka je zastúpená advokátom a sťažnosť nevykazuje vonkajšie nedostatky (nedostatok označenia účastníkov, adresáta, petitu a podpis). Ustanovenie § 20 ods. 1 zákona o ústavnom súde však okrem iného vyžaduje, aby návrh bol odôvodnený. Pod pojmom odôvodnenie návrhu treba v prípade sťažnosti podľa čl. 127 ústavy rozumieť predovšetkým opis rozhodujúcich skutočností, ktorými podľa podávateľa sťažnosti malo dôjsť k zásahu do toho-ktorého základného práva. Odôvodnenie sťažnosti musí byť zrozumiteľné v tom zmysle, aby ústavný súd mohol posúdiť, či opísané skutočnosti sú alebo nie sú pravdivé a či tieto skutočnosti mohli alebo nemohli zasiahnuť do práva sťažovateľky.

Odôvodnenie sťažnosti v prerokúvanej veci sa podľa názoru ústavného súdu pohybuje na hranici zrozumiteľnosti. Predovšetkým je to spôsobené nie príliš funkčným oddelením rozhodujúcich skutočností (bod 3.2) a označených práv, takže nie je úplne zrejmé, ktorý z vytýkaných nedostatkov ako a prečo zasiahol do konkrétneho základného práva sťažovateľky. Ďalej sťažovateľka namiesto vytknutia konkrétnych nedostatkov odôvodnení oboch rozsudkov len postavila proti sebe doslovnú citáciu ich odôvodnenia a doslovnú citáciu jej odvolania. Ústavnému súdu tak nie je zrejmé, či sťažovateľka očakáva, že si ústavný súd bude sám vyberať, ktoré časti odôvodnenia má posudzovať. Takýto spôsob však podľa názoru ústavného súdu nenapĺňa význam pojmu „odôvodnenie“ návrhu, ktoré vyžaduje § 20 ods. 1 zákona o ústavnom súde. Len na dôvažok ústavný súd dopĺňa, že hoci rešpektuje, že každému človeku je vlastný osobitý štýl vyjadrovania a koncipovania písomností, sťažnosti v prerokúvanej veci významne uberá na zrozumiteľnosti používanie dlhých substantívnych viet.

Po zhodnotení obsahu sťažnosti ako celku však ústavný súd verí, že sa mu podarilo správne identifikovať jednotlivé sťažnostné námietky, a preto pristúpil k ich preskúmaniu.

6. Z obsahu sťažnosti ústavný súd ustálil, že sťažovateľka nenamieta ani tak proti nedostatočnému odôvodneniu rozsudku najvyššieho súdu, ako skôr proti jeho právnomu názoru, že sťažovateľkin náklad na nájomné v sume 15 000 000 Sk nemal byť v zdaňovacom období roka 2005 uznaný za daňový výdavok. Tým podľa nej zasiahol do jej základných práv zaručených ustanoveniami čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy.

6.1 Podľa stálej judikatúry ústavného súdu je účelom práva na súdnu ochranu zaručiť každému prístup k súdu, čomu zodpovedá povinnosť všeobecného súdu vo veci konať a rozhodnúť (II. ÚS 88/01). Súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníka konania, je však povinný na zákonom predpokladané a umožnené procesné úkony a účastníka primeraným, zrozumiteľným a ústavne akceptovateľným spôsobom reagovať v súlade s platným procesným právom (porov. v tomto zmysle IV. ÚS 252/04, IV. ÚS 329/04, IV. ÚS 340/04, III. ÚS 32/07), najmä s ustanovením § 157 ods. 2 OSP, v ktorom sú upravené náležitosti odôvodnenia rozsudku.

Ústavný súd, ktorého úlohou je v zmysle čl. 124 ústavy ochrana ústavnosti, nie je alternatívnou a ani ďalšou opravnou inštanciou vo veciach patriacich do právomoci všeobecných súdov (podobne už II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96). V dôsledku toho sa úloha ústavného súdu obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti interpretácie a aplikácie zákonov všeobecnými súdmi (vrátane ich procesného postupu) s ústavou alebo medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách (zhodne napríklad I. ÚS 225/03, IV. ÚS 158/09). Skutkové alebo právne závery všeobecného súdu môžu byť preto predmetom kontroly zo strany ústavného súdu zásadne len vtedy, ak by boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a teda z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 262/04).

6.2 V prerokúvanej veci je medzi sťažovateľkou na jednej strane a daňovými orgánmi a súdmi na druhej strane rozdiel v názore na výklad ustanovenia § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, podľa ktorého daňovým výdavkom je „výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom“.

Správca dane i odvolací orgán vykladali tento pojem v podstate tak, že za daňový výdavok možno považovať len taký výdavok (náklad), ktorý má v danom zdaňovacom období priamy súvis s určitým konkrétnym príjmom (výnosom) daňovníka. Avšak už krajský súd takýto zužujúci výklad odmietol a v podstate vyslovil, že na kvalifikáciu výdavku (nákladu) ako daňového výdavku postačuje voľnejší súvis s dosahovanými príjmami v tom zmysle, že daňový výdavok musí slúžiť na „zabezpečenie“ (perspektívneho) zdroja príjmu bez ohľadu na to, či z neho aj skutočne určitý príjem daňovníkovi plynul. Najvyšší súd sa vo svojom rozsudku s týmto výkladom stotožnil.

Aj ústavný súd považuje tento výklad krajského súdu za ústavne akceptovateľnejší než výklad daňových orgánov a v istom zmysle aj ústavne citlivejší vo vzťahu k slobode podnikania zaručenej v čl. 35 ústavy. Podstatou slobody podnikat' je sloboda výkonu hospodárskej činnosti podľa svojho uváženia (III. ÚS 70/97, PL. ÚS 7/96) ako zdroja obživy, teda s cieľom dosiahnuť zisk. Aby však táto činnosť mohla plniť funkciu zdroja obživy, musí byť zabezpečená šanca dosahovať zisk trvalo, nielen krátkodobo alebo jednorazovo. Vzhľadom na premenlivé podmienky trhového hospodárstva (čl. 55 ústavy) a silnú konkurenciu na veľkej väčšine trhov však trvalá udržateľnosť ziskovosti podnikania predpokladá schopnosť inovácií, rozvoja, hľadania nových možností alebo ciest v podnikaní, prípadne otváranie nových trhov a zdrojov príjmu. To však nevyhnutne predpokladá akceptáciu určitej miery rizika, že podnikateľ nebude v tejto činnosti úspešný, že nová možnosť alebo cesta sa ukáže ako nerentabilná, že nový trh sa ukáže ako neperspektívny, a to či už z dôvodov daných objektívnymi faktormi, alebo dôvodmi na strane samotného podnikateľa (precenenie schopností, nesprávny odhad výťažnosti týchto nových podnikateľských príležitostí). Toto riziko nemusí nevyhnutne znamenať len toľko, že príjmy (výnosy) z daného zdroja budú existovať, ale budú nižšie než výdavky (náklady) naň, ale môže to znamenať tiež to, že vynaložené výdavky (náklady) vyjdú úplne navnivoč, pretože zdroj príjmu sa ukáže úplne nereálny.

Súčasný zákon o dani z príjmov existenciu tohto druhu rizika zohľadňuje v možnosti odpočítat' si z dosiahnutého zisku (daňové) straty z predchádzajúcich rokov [porov. aj § 2 písm. l) a § 30 zákona o dani z príjmov] s cieľom znížiť základ dane. Tým zákon o dani

z príjmov vyjadruje, že z hľadiska dane z príjmov nie je prípadný neúspech v podnikaní irelevantný, teda nie je irelevantné, že výdavky (náklady) daňového subjektu boli v určitom období nižšie než jeho príjmy (výnosy). Vychádzajúc z tohto hodnotového rozhodnutia zákonodarcu vyjadreného práve v odpočítateľnosti daňovej straty zo základu dane, potom ale niet dôvodu posudzovať odlišne situáciu, keď vzniknutá strata je dôsledkom toho, že nulové príjmy sú nižšie než výdavky (teda ak  $P - V < 0$ ), od situácie, keď strata je výsledkom nulových príjmov z vynaložených výdavkov (t. j.  $0 - V = -V$ ) a je v podstate rovná výdavkom.

Hoci to krajský súd týmto spôsobom nevyjadril, z odôvodnenia jeho rozsudku je zrejmé, že práve tento aspekt podnikania nielen ako existujúceho zdroja zisku, ale aj ako hľadania cesty k trvalej udržateľnosti ziskovosti akceptoval. V dôsledku toho uznal prípadné náklady naň za daňové výdavky aj bez toho, aby skutočne viedli v príslušnom zdaňovacom období. Zároveň však – celkom v zhode s uvedeným chápaním podnikania – daňovú uznateľnosť týchto výdavkov podmienil preukázaním, že daňovník túto cestu udržateľnosti príjmu a zisku skutočne hľadal. Inak povedané, krajský súd v podstate povedal, že rozhodujúcim na uznanie vynaložených nákladov je preukázanie snahy podnikateľa vynaložiť ich práve na zabezpečenie ďalšieho zdroja príjmu a robiť všetko preto, aby tento zamýšľaný zdroj príjmu aj reálne mohol prispieť k (udržaniu) zisku podnikateľa. Tieto úvahy nie sú „hypotetické“, ako tvrdí sťažovateľka, ale naopak, takáto povinnosť je podľa ústavného súdu odvoditeľná nielen z doslovného znenia ustanovenia § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov [„Daňovými výdavkami nie sú... výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané...“], ale tiež v ustanovení § 29 ods. 8 zákona o správe daní, na ktoré sa odvolali krajský súd i najvyšší súd vo svojich rozsudkoch, keďže preukázanie výšky daňových výdavkov má vplyv na správne určenie výšky dane z príjmu. Ako už ústavný súd uviedol, na tomto výklade citovaných ustanovení nevidí nič arbitrárneho ani ústavne nekonformného, naopak, považuje ho – v porovnaní s výkladom daňových orgánov – za súladný s ústavou, najmä s jej čl. 35 ods. 1 a v konečnom dôsledku i čl. 55 ods. 1 (porov. vo výsledku zhodne aj uznesenie rozšíreného senátu českého Najvyššieho správneho súdu č. k. 2 Afs 180/2006-64 z 21. októbra 2009).

6.3 Zo skutkového stavu zisteného v predchádzajúcom konaní (pozri body 2.1 až 2.3) je zrejmé, že sťažovateľka si priestory v S. najala koncom roka 2004 na obdobie jedného roka (2005) a zároveň uzavrela rámcovú kúpno-predajnú zmluvu so spoločnosťou S., s. r. o. Zároveň je nesporné, že za celý rok 2005 nedosiahla žiaden výnos, ktorý by mohol byť spojený s uvedenými priestormi (výnos z predaja tovaru alebo vlastných výrobkov). Sťažovateľka uvádzala, že od 1. júna 2005 celé svoje kapacity previedla na tretiu osobu a ani spoločnosť S., s. r. o., od uvedeného dátumu nemohla vykonávať činnosť v dovedajšom rozsahu kvôli zákazu konkurencie. Počas celého konania však sťažovateľka nijako nevysvetlila, prečo ani za obdobie január až máj 2005, kedy ani ona, ani S., s. r. o., neboli nijako obmedzené vo svojej činnosti, neuskutočnili žiaden obchod na základe uvedenej rámcovej zmluvy, na ktorý by prípadne mohli využiť priestory v S. Rovnako sťažovateľka nepreukázala, že by v uvedenom období bola vôbec vykonávala akékoľvek kroky na realizáciu svojho tvrdeného podnikateľského zámeru. V tomto smere sa potom javí ako nepodstatné, či sťažovateľka previedla alebo nepreviedla svoje kapacity na tretiu osobu a či tým ďalej mohla či nemohla svoj zámer naplňať, keďže vôbec nepreukázala, že by sa ho snažila naplňať vtedy, keď tak ešte robiť mohla.

Aj keby bolo možné akceptovať tvrdenie sťažovateľky, že prevod kapacít a prevzatie zákazu konkurencie po 1. júni 2005 bolo objektívnym dôvodom nemožnosti naplňať podnikateľský zámer (otázne je, či prevod majetku sťažovateľky, ktorý si nevyhnutne vyžadoval právny úkon sťažovateľky, teda prejav jej vôle, možno kvalifikovať ako objektívny alebo viac ako subjektívny dôvod, teda ako rozhodnutie opustiť pôvodný podnikateľský zámer), sťažovateľka v celom konaní nijako nepreukázala, že by akokoľvek zareagovala na túto objektívnu nemožnosť a snažila sa preorientovať svoju činnosť tak, aby priestory v S. mohla aktívne využiť. Naopak, podľa údajov vo svojej výročnej správe za rok 2005 sťažovateľka využila prostriedky získané prevodom výrobných a obchodných kapacít na zabezpečenie iného zdroja pasívnych (úrokových) príjmov.

Úplne mimo pozornosti ponecháva ústavný súd otázku skutočnej existencie tvrdeného podnikateľského zámeru, keďže krajský súd vo svojom rozsudku v podstate vyšiel z jeho pravosti. Treba však dodať, že dôkazy vykonané daňovými orgánmi a zhrnuté

v ich rozhodnutiach boli silnými indíciami v prospech záveru, že podnikateľský zámer naozaj mohol byť pripravený až dodatočne, nie koncom roka 2004.

6.4 Nemožno sa stotožniť ani s názorom sťažovateľky na význam rozhodnutia Daňového úradu Martin týkajúceho sa uznania odpočtu dane z pridanej hodnoty pre konanie vo veci dorubenia dane z príjmu. Záver, že podmienky uznateľnosti daňového výdavku na účely dane z príjmov a podmienky uznania práva na odpočet zaplatenej dane sú rozdielne, je odôvodnený už textom príslušných ustanovení – zatiaľ čo § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov uznáva za daňové výdavky také výdavky (náklady) potrebné na „dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmu“, ustanovenie § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v novembri 2005 umožňuje odpočítať daň z pridanej hodnoty z tovarov a služieb použitých na účely podnikania. Hoci v princípe je účel tejto úpravy podobný (porov. napr. II. ÚS 440/2011), sú podmienky odpočítateľnosti dane z pridanej hodnoty formulované voľnejšie. Navyše, aj podľa názoru ústavného súdu bola rozhodnutím Daňového úradu Martin právoplatne vyriešená len otázka odpočítateľnosti dane z pridanej hodnoty, ktorá však nepredstavovala predbežnú otázku v konaní o dorubenie dane z príjmu, ktorej posúdením by bol správca dane viazaný (porov. § 26 ods. 1 zákona o správe daní).

Pokiaľ sa sťažovateľka v tejto súvislosti dovoľavala ustanovenia § 29 ods. 3 zákona o správe daní, prehliadla, že uvedené ustanovenie predpokladá, že správcovi dane je určitá skutočnosť známa z úradnej činnosti, a len pre tento prípad ustanovuje tzv. dôkaznú úľavu. V prerokúvanej veci však správca dane dospel k záveru, že mu z úradnej činnosti nie je známa skutočnosť, že by výdavok za nájom priestorov v S. bol daňovým výdavkom, čo sťažovateľke oznámil a vyzval ju na dokázanie týchto skutočností. S týmto hodnotením správcu dane sa stotožnil aj odvolací orgán, ako aj krajský súd a najvyšší súd. Ústavný súd nemá dôvod sa od tohto hodnotenia odkláňať. Daňová uznateľnosť určitého výdavku totiž nie je skutočnosťou, ale právnym záverom, ktorý správca dane vyvodzuje z určitých charakteristík príslušného výdavku (nákladu), a tak vôbec nemožno uvažovať o jej úradnej známosti v zmysle citovaného ustanovenia. Samotná existencia rozhodnutia Daňového úradu Martin takouto úradne známou skutočnosťou, samozrejme, je, avšak – ako je uvedené

v predošlom odseku – nevyplýva z nej automaticky aj daňová uznateľnosť sporného výdavku na účely dane z príjmov.

6.5 Ústavný preto uzatvára, že rozsudok krajského súdu, na ktorý sa sťažovateľka obrátila so svojou žalobou, je založený na právnom názore, ktorý je ústavne akceptovateľný a dáva odpoveď na všetky podstatné žalobné námietky sťažovateľky. Rozsudku najvyššieho súdu možno síce vytknúť určitú úspornosť vo vyjadrovaní a nedostatočné rozpracovanie zásadnej právnej otázky daňovej uznateľnosti výdavkov za stavu, že nevedli priamo k žiadnemu konkrétnemu príjmu, hoci by to pravdepodobne bolo pre rozhodovaciu prax viac než prínosné (porov. napr. rozdiel s už citovaným uznesením českého Najvyššieho správneho súdu). Avšak záruka dostatočného prospektívneho zamerania rozhodnutí najvyššieho súdu na budúce prípady nie je obsahom základného práva podľa čl. 46 ods. 1 alebo ods. 2 ústavy a nedostatky napadnutého rozsudku v tomto smere sú z hľadiska sťažovateľky nepodstatné. Podstatné je, že sťažovateľka vo svojom odvolaní proti rozsudku krajského súdu v podstate len opakovala argumenty už raz krajským súdom prerokované, takže najvyšší súd mohol oprávnenne pristúpiť k prevzatíu jeho argumentov (§ 219 ods. 2 OSP). Za týchto okolností aj rozsudok najvyššieho súdu vyhovuje požiadavkám čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy.

Inou otázkou je, do akej miery mohla byť požiadavka krajského súdu na dokazovanie krokov, ktoré sťažovateľka vykonala na účel využitia prenajatých priestorov v S., pre sťažovateľku prekvapivá, keďže daňové orgány predtým vychádzali z názoru, že podnikateľský zámer bol úplne nereálny, resp. vo veci nepodstatný. Sťažovateľka však ani v odvolaní proti rozsudku krajského súdu, ani v ústavnej sťažnosti nenamietala prekvapivosť záverov krajského súdu a z toho prameniaca nemožnosť navrhnúť dôkazy, o ktorých krajský súd hovoril v predchádzajúcom konaní. Naopak, z podaní sťažovateľky je zrejmé, že na predloženie takýchto dokladov sa nechystala. V dôsledku toho sa ústavný súd, súc viazaný aj skutkovým vymedzením sťažnostných námietok (porov. § 20 ods. 3 zákona o ústavnom súde, pozri aj IV. ÚS 74/04), touto otázkou nezaoberal.

7. Podľa ustanovenia § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde môže ústavný súd pri predbežnom prerokovaní odmietnuť okrem iného takú sťažnosť, ktorá je zjavne neopodstatnená. Za zjavne neopodstatnený sa podľa konštantnej judikatúry považuje najmä taký návrh (taká sťažnosť), ktorým nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva označeného sťažovateľkou, pretože nie je daná jeho vzájomná súvislosť s napadnutým postupom alebo rozhodnutím orgánu verejnej moci (napr. II. ÚS 1/05, II. ÚS 20/05, IV. ÚS 288/05, II. ÚS 298/06). Z uvedených dôvodov je zrejmé, že napadnutý rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf 2/2012 z 29. novembra 2012 už na prvý pohľad (*prima facie*) netrpí nedostatkami tvrdenými sťažovateľkou, a preto ústavný súd dospel pri predbežnom prerokovaní sťažnosti k záveru, že ju treba odmietnuť ako zjavne neopodstatnenú, čo sa aj v druhom výroku tohto uznesenia stalo.

8. Keďže sťažnosť bola odmietnutá ako zjavne neopodstatnená, nevidel ústavný súd ani dôvod na odklad vykonateľnosti rozhodnutí daňových orgánov, ktorých ústavnú neakceptovateľnosť nezistil. Preto tomuto návrhu nevyhovel (prvý bod výroku).

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

V Košiciach 22. októbra 2013