



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

I. ÚS 241/07-44

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 18. septembra 2008 v senáte zloženom z predsedu Petra Brňáka a zo sudcov Milana Ľalíka a Marianny Mochnáčovej prerokoval sťažnosť spoločnosti N., a. s., G., ktorou namietala porušenie svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozhodnutím Krajského súdu v Trnave č. k. 14 S 103/2004-87 a rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 SžoKS 70/2006, a takto

r o z h o d o l :

1. Základné právo spoločnosti N., a. s., na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 SžoKS 70/2006 z 27. apríla 2007 b o l o p o r u š e n é .

2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 SžoKS 70/2006 z 27. apríla 2007 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

3. Sťažnosti spoločnosti N., a. s., vo zvyšnej časti n e v y h o v u j e .

O d ô v o d n e n i e :

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 12. septembra 2007 doručená sťažnosť spoločnosti N., a. s. (ďalej aj „sťažovateľka“), ktorou namietala porušenie svojich základných práv a slobôd uvedených v druhej hlave Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), konkrétne práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“), ku ktorému malo dôjsť rozsudkom Krajského súdu v Trnave (ďalej len „krajský súd“) č. k. 14 S 103/2004-87 zo 6. apríla 2006 a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 5 SžoKS 70/2006 z 27. apríla 2007 vydanými v právnej veci žalobcu N., a. s. (pred ústavným súdom ako sťažovateľka, pozn.) proti žalovanému Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, pracovisko T. (ďalej len „daňové riaditeľstvo“), v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu.

Uznesením ústavného súdu č. k. I. ÚS 241/07-17 z 22. novembra 2007 bola sťažnosť sťažovateľky prijatá na ďalšie konanie.

2. Sťažovateľka sa žalobou na krajskom súde domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia daňového riaditeľstva č. IV/256/18506/2004/ŠI z 12. októbra 2004 a rozhodnutia daňového riaditeľstva č. IV/256/18507/2004/ŠI zo dňa 12. októbra 2004, ktoré žiadala v konaní pred krajským súdom zrušiť a vec vrátiť daňovému riaditeľstvu na ďalšie konanie. Krajský súd rozsudkom žalobu zamietol a na odvolanie sťažovateľky bol jeho rozsudok potvrdený rozsudkom najvyššieho súdu. Sťažovateľka poukazovala v žalobách na nezákonnosť napádaných rozhodnutí daňového riaditeľstva, ako aj

prvostupňových rozhodnutí správcu dane, ktorými správca dane dorubil sťažovateľovi rozdiel na dani z príjmov právnických osôb za roky 1997 a 1998 v celkovej výške 83 470 400 Sk. Podstatu nezákonnosti týchto rozhodnutí sťažovateľka videla predovšetkým v tom, že správca dane nesprávne posúdil otázku platnosti lízingových zmlúv (konštatoval ich neplatnosť) a v dôsledku toho neuznal lízingové splátky platené sťažovateľom v roku 1997 a v roku 1998 na základe lízingových zmlúv č. 1/1996 až č. 4/1996 uzavretých so spoločnosťou N., a. s., za náklady vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Krajský súd v odôvodnení svojho zamietavého rozsudku uviedol, že v danom prípade je rozhodujúcou skutočnosťou posúdenie, či nájomné hradené žalobcom spoločnosti N., a. s. na základe lízingových zmlúv č. 1/1996 až č. 4/1996 z 23. júla 1996 je výdavkom (nákladom) podľa § 24 ods. 1 zákona č. 286/1992 Zb. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o daniach z príjmov“). Krajský súd dospel po preskúmaní žalobou napadnutých právoplatných rozhodnutí daňového riaditeľstva k záveru, že účastník právneho vzťahu nemôže v čase uzavretia právneho vzťahu prevádzať viac práv ako má sám v čase uzavretia právneho vzťahu. Z uvedeného dôvodu sú podľa názoru krajského súdu zhodne s názorom daňového riaditeľstva lízingové zmluvy č. 1/1996 až č. 4/1996 uzavreté 23. júla 1996 neplatné od samého začiatku, a to práve z dôvodu, že v čase ich uzavretia spoločnosť N., a. s., nebola vzhľadom na odkladaciu podmienku prechodu vlastníctva vlastníkom predmetných vecí obsiahnutých v kúpnych zmluvách č. 1/1996 až č. 4/1996. Pre daný prípad je rozhodujúce, že lízingové zmluvy z 23. júla 1996 sú neplatné od samého začiatku, a preto nájomné hradené žalobcom (sťažovateľkou pred ústavným súdom, pozn.) na základe týchto neplatných zmlúv nemožno v zmysle § 24 ods. 1 a 4 zákona o daniach z príjmov uznať za náklady vynaložené na dosiahnutie zabezpečenie a udržanie príjmov. Ďalej krajský súd uviedol, že sťažovateľka síce mohla vstúpiť do nájomného vzťahu so spoločnosťou N., a. s., bez toho, aby predmet prenájmu prenajímateľ vlastnil, nemohla však platne uzavrieť lízingovú zmluvu v takom znení, v akom bola uzavretá. Obdobne najvyšší súd dospel k záveru, že lízingové zmluvy uzavreté 23. júla 1996 sú neplatné od samého začiatku, pretože z obsahu predmetných kúpnych zmlúv nevyplýva, že by na kupujúceho prešlo po podpise aspoň niektoré z oprávnení, ktoré možno nadobudnúť vlastníctvom k veci – vec držať, užívať, požívať jej plody a úžitky a nakladať

s ním. Na rozdiel od krajského súdu dospel najvyšší súd k záveru, že nešlo v kúpnych zmluvách o odkladaciu podmienku, ale o výhradu vlastníctva.

3. Zásah do základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom krajského súdu a rozsudkom najvyššieho súdu odôvodnila sťažovateľka v sťažnosti viacerými argumentmi. Podľa obsahu sťažnosti Európsky súd pre ľudské práva, ako aj ústavný súd už vo viacerých svojich rozhodnutiach judikovali, že súčasťou práva na spravodlivý súdny proces (čl. 6 ods. 1 prvá veta dohovoru) ako aj práva na súdnu ochranu (čl. 46 ods. 1 ústavy) je aj právo účastníka konania na riadne odôvodnenie rozhodnutia, ktoré musí vychádzať z takého výkladu a uplatňovania ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov, ktoré je v súlade s ústavou (čl. 152 ods. 4 ústavy). Judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva síce nevyžaduje, aby na každý argument účastníka konania bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ale ak ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie vo veci samej rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď na tento argument, pričom táto odpoveď musí vychádzať z takého výkladu príslušnej právnej normy, ktorý zodpovedá obsahu takejto právnej normy. V opačnom prípade je treba považovať odôvodnenie rozhodnutia za arbitrárne a takýto výklad súdu za postup, ktorý by bol v rozpore nielen s čl. 152 ods. 4 ústavy, ale aj s čl. 1 ods. 1 ústavy a teda s princípom právneho štátu, ktorého súčasťou je aj princíp právnej istoty, ktorého základným atribútom je istota subjektov práva, že sa voči nim bude zachovávať právo, a teda orgány verejnej moci budú vo vzťahu k nim postupovať v súlade s ústavou a platnými právnymi predpismi, t. j. že ich postup bude zo strany subjektov práva predvídateľný.

Nezávislosť a nestrannosť súdu sú atribútmi, ktoré v konkrétnej súdnej veci determinujú naplnenie princípu právneho štátu, v ktorom všetky orgány štátnej moci konajú iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon (čl. 2 ods. 2 ústavy). S princípom právneho štátu je v podmienkach výkonu súdnictva neodmysliteľne a neoddeliteľne spojená aj požiadavka na právnu istotu dotknutých subjektov spočívajúca v tom, že pokiaľ rozhodnutie súdu nezodpovedá obsahu princípu

právneho štátu (t. j. nie je výsledkom súdnictva vykonávaného nezávislým a nestranným súdom), dochádza tým podľa sťažovateľky k porušeniu základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

Ďalej sťažovateľka uviedla, že nezávislosť súdu nie je absolútna, ale je atribútom princípu právneho štátu, ktorý predpokladá, že súd bude konať len tak, ako mu to ukladá zákon, a že individuálne rozhodnutie bude judikovať stav zodpovedajúci aplikovanej právnej norme. Inak povedané, len také rozhodnutie je výsledkom nezávislého a nestranného súdnictva, ktoré plne vychádza a je založené na správnej aplikácii právnych noriem, čomu musí zodpovedať aj odôvodnenie takéhoto rozhodnutia. Akákoľvek odchýlka od uvedeného môže mať podľa sťažovateľky za následok, že rozhodnutím súdu, ktoré nezodpovedá aplikovanej právnej norme, t. j. keď rozhodnutie súdu vychádza z takého výkladu právnej normy aplikovanej na daný prípad, ktorý nezodpovedá jej obsahu, budú dotknuté základné práva a slobody podľa ústavy. Len absolútny súlad skutkového stavu s právnou normou je výrazom spravodlivosti, nezávislosti a nestrannosti súdnictva, čo v sebe implikuje požiadavku na také odôvodnenie rozhodnutia súdu, aby z neho bola stránka jeho spravodlivosti, nezávislosti a nestrannosti už na pohľad zjavná. V prípade, ak sa všeobecné súdy dostanú do rozporu s takýmto ústavne konformným prístupom k výkladu právnej normy, potom nezostáva nič iné, než v konaní pred ústavným súdom konštatovať takýto rozpor za použitia ústavne ustanovených prostriedkov uvedených v čl. 127 ústavy a v § 49 a nasl. zákona o ústavnom súde, avšak len za predpokladu, že takýto postup, rozhodovanie a rozhodnutie všeobecných súdov porušili aj základné práva a slobody.

Sťažovateľka v sťažnosti vytýka krajskému súdu, že záver o nemožnosti platného uzavretia nájomnej zmluvy odôvodnil iba tým, že účastník právneho vzťahu nemôže prevádzať viac práv, ako sám má v čase uzavretia právneho vzťahu, a preto súd považoval predmetné lízingové zmluvy za absolútne neplatné právne úkony. Rozsudku najvyššieho súdu, ktorý sa stotožnil s právnym názorom daňového riaditeľstva, ako aj krajského súdu v tom, že lízingové zmluvy sú neplatné od samého začiatku, sťažovateľka vytýka rovnako absentujúce odôvodnenie jeho právneho záveru. Sťažovateľka namieta, že imanentnou

súčasťou ústavného práva na súdnu ochranu je aj právo na dostatočné odôvodnenie rozhodnutia súdu, ktoré musí vychádzať z ústavne konformnej aplikácie na daný prípad použitej právnej normy, čo v danom prípade nespĺňa ani rozhodnutie krajského súdu a ani rozhodnutie najvyššieho súdu. Odôvodnenie oboch rozhodnutí však už neobsahuje odkaz na príslušnú právnu normu, ktorá by požadovala pod sankciou neplatnosti existenciu vlastníckeho práva alebo iného oprávnenia k predmetu lízingu už v čase uzavretia predmetného zmluvného vzťahu a ani bližšie odôvodnenie, prečo podľa názoru súdu práve táto skutočnosť spôsobuje neplatnosť predmetných lízingových zmlúv. Predmetná skutočnosť vyvoláva veľkú mieru právnej neistoty vo vzťahu k sťažovateľke, prečo súdy postupovali práve takýmto spôsobom aj napriek tej skutočnosti, že podľa názoru sťažovateľky neexistuje právna norma, ktorú by bolo možné aplikovať na danú situáciu a ktorej aplikácia by mala za následok neplatnosť lízingových zmlúv. Ak takáto norma existuje, bolo povinnosťou súdu odkázať na ňu v odôvodnení svojho rozsudku, a pokiaľ nie, tak aspoň dostatočne odôvodniť, prečo podľa názoru súdu neexistencia vlastníckeho resp. iného oprávnenia k predmetu lízingu má za následok neplatnosť lízingových zmlúv, a to aj vzhľadom na zaužívanú právnu prax, ako aj judikatúru najvyššieho súdu (napr. rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3 Cdo 142/2002).

Zásah do svojich ústavných a dohovorom zaručených práv sťažovateľka zhrnula tak, že predmetné rozsudky súdov sú nielen nesprávne, ale aj nedostatočne odôvodnené, pričom samotný výklad hmotno-právnych predpisov uskutočnený všeobecnými súdmi vykazuje značný stupeň arbitrárnosti, keďže nemá žiadnu oporu v existujúcom hmotnom práve. Pritom predmetnými rozsudkami sa priznáva zjavne neprimeraná ochrana niekomu, komu v skutočnosti neprináleží, a pri správnej aplikácii noriem hmotného práva by mu nemohla byť nikdy priznaná, čo je v rozpore s ústavne zaručeným právom na súdnu ochranu (čl. 46 ods. 1 ústavy), ako aj právom na spravodlivý proces (čl. 6 ods. 1 dohovoru).

4. Sťažovateľka žiadala, aby ústavný súd po prijatí sťažnosti na ďalšie konanie a meritórnem prerokovaní veci vydal nález, v ktorom vysloví, že:

„krajský súd rozsudkom č. 14S 103/2004-87 zo dňa 6. 4. 2006 porušil právo

sťažovateľky na súdnu ochranu podľa článku 46 ods. 1 v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 ústavy a právo na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.

- *najvyšší súd rozsudkom č. 5SžoKS 70/2006 zo dňa 27. 4. 2007 porušil právo sťažovateľky na súdnu ochranu podľa článku 46 ods. 1 v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 ústavy a právo na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.*
- *ústavný súd zrušuje rozsudok krajského súdu č. 14S 103/2004-87 zo dňa 6. 4. 2006 a rozsudok najvyššieho súdu č. 5SžoKS 70/2006 zo dňa 27. 4. 2007 a vec vracia krajskému súdu na ďalšie konanie“.*

5. Krajský súd ako účastník konania na výzvu na vyjadrenie k prijatej sťažnosti a k vhodnosti ústneho pojednávania uviedol, že zotráva na právnom názore vyslovenom vo svojom rozsudku a trvá na tom, že v danom prípade nedošlo k porušeniu tých základných práv, na ktoré poukazuje sťažovateľka v sťažnosti. Zároveň krajský súd súhlasil s upustením od ústneho pojednávania o prijatej sťažnosti.

Najvyšší súd ako účastník konania na výzvu na vyjadrenie k prijatej sťažnosti a k vhodnosti ústneho pojednávania uviedol, že v zmysle právnej tradície kontinentálneho práva nemôže ďalej dodatočne objasňovať skutkové zistenia, ich logické vyhodnotenie spolu s prijatými právnymi závermi nad rámec vymedzený v odôvodnení napadnutého a právoplatného rozsudku. K námietkam sťažovateľky ústavného charakteru najvyšší súd uviedol, že z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva, že odôvodnenie rozsudku nemusí dať odpoveď na každú poznámku, pripomienku alebo návrh za podmienky, že ide o takú otázku, ktorá vo svetle právnych záverov konajúceho súdu nie je relevantná a nevyhnutná pre rozhodovanie vo veci. V súlade s uvedeným podľa najvyššieho súdu z odôvodnenia rozsudku dostatočne jasne vyplýva, na základe akých právnych skutočností súd posúdil platnosť lízingových zmlúv, t. j. hmotno-právnych ustanovení všeobecne platnej normy Občianskeho zákonníka (ďalej aj „OZ“), týkajúcich sa vlastníctva k veci. Preto je názoru, že jeho rozsudok nemožno považovať za protiústavný

alebo arbitrárny, a teda nedošlo k namietanému porušeniu označených práv sťažovateľky. Aj najvyšší súd vyhlásil, že netrvá na ústnom pojednávaní veci.

6. Sťažovateľka prostredníctvom novozvoleného právneho zástupcu podaním z 24. júna 2008 doplnila svoju sťažnosť, ktorým podľa vlastných slov len spresnila jej dôvody o tri skutočnosti, ktoré nie celkom rezonujú z jej obsahu, ale ktoré sú relevantné pre úplné posúdenie celej veci z hľadiska ústavnosti napadnutých rozhodnutí.

Prvou je argumentácia v prospech platnosti lízingových zmlúv založená na pohľade:

- iurisprudencie, ktorá o nemožnom plnení uvažuje len za kumulatívneho splnenia troch podmienok, a to počiatočná nemožnosť, objektívna nemožnosť a fyzická nemožnosť plnenia,

- súdnej praxe,

- na náš právny poriadok, ktorý podľa sťažovateľky upravuje viaceré situácie, keď v čase uzavretia zmluvy jej účastník, ktorý má voči druhému niečo plniť, ešte nie je vlastníkom a ani držiteľom predmetu svojho plnenia bez toho, aby s tým bola spojená neplatnosť zmluvy (§ 595 OZ, § 151d ods. 4 OZ).

Druhou doplňujúcou skutočnosťou sťažovateľka poukazuje na neústavnosť napadnutých súdnych rozsudkov z dôvodu, že nespĺňajú ústavou garantované požiadavky na spravodlivé rozhodnutie, ktoré je výsledkom procesu, ktorý spĺňa zákonné a ústavné pravidlá spravodlivosti. Vychádza z toho, že sťažovateľka namietala nezákonnosť daňových rozhodnutí a na ne nadväzujúceho rozsudku krajského súdu z dôvodu, že platby za užívanie cudzieho zariadenia neboli považované za daňové výdavky, hoci nepochybne boli poskytnuté v časovej, vecnej, a teda aj ekonomickej súvislosti s dosiahnutými príjmami. Za takého stavu bolo podľa sťažovateľky povinnosťou správneho orgánu a následne súdu výdavky zohľadniť a uznať za daňové výdavky, a to bez ohľadu na to, či mali byť kvalifikované ako výdavky (i) platnej lízingovej zmluvy, (ii) neplatnej zmluvy či (iii) zmluvy inomínatnej. K rozsudku najvyššieho súdu sťažovateľka uviedla, že mal preskúmať

zákonnosť napadnutého rozhodnutia zo všetkých zo zákona do úvahy prichádzajúcich dôvodov k základnej otázke, či sporné výdavky sú, alebo nie sú uznateľné za daňové výdavky v zmysle zákona o daniach z príjmov v čase, keď boli nepochybne vynaložené.

Treťou doplňujúcou skutočnosťou sťažovateľka poukazuje na to, že pre spor bola rozhodujúca jediná otázka, a to či výdavok vo forme „nájomného“ mal byť uznaný za daňový výdavok, a to bez ohľadu na charakter zmluvného vzťahu, alebo jeho bezzmluvnosť, ak sa mal považovať iba za faktický výdavok. Len tak by podľa sťažovateľky všeobecný súd naplnil svoju úlohu v zmysle čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy.

7. Ústavný súd si za účelom zistenia všetkých rozhodných skutočností pre svoje rozhodnutie vyžiadal od daňového riaditeľstva kópie listinných dokumentov, ktoré v čase jeho rozhodovania neboli súčasťou spisu vedeného na krajskom súde a najvyššom súde. Išlo o kúpne zmluvy č. 1/1996, 2/1996, 3/1996 a č. 4/1996 a lízingové zmluvy č. 1/1996, 2/1996, 3/1996 a č. 4/1996 uzavreté medzi sťažovateľkou a spoločnosťou N., a. s.

8. Po podrobnom posúdení obsahu spisu vedeného na krajskom súde a najvyššom súde, sťažnosti a vyjadrení k nej, doplnenia sťažnosti a vyžiadaných listinných dokumentov dospel ústavný súd k záveru, že sťažnosť je v podstatnej časti dôvodná.

9. Ústavný súd je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy). Pod ústavnosťou v najužšom zmysle treba rozumieť dodržiavanie ústavy všetkými orgánmi verejnej moci, ale aj právnickými osobami a fyzickými osobami. Dodržiavanie ústavy orgánmi verejnej moci však nemožno vzťahovať len na strohé rešpektovanie jej jednotlivých článkov. Generálna interpretačná a realizačná klauzula ustanovuje, že výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s ústavou (čl. 152 ods. 4 ústavy). Výklad každej právnej normy (právneho predpisu) musí byť konformný s ústavou ako základným zákonom štátu s najvyššou právnou silou. V prípade, že vec pripúšťa rôzny výklad, orgán aplikujúci právo je v konkrétnej veci povinný uprednostniť ústavne konformný výklad.

10. Ústavný súd v tejto súvislosti vo svojej judikatúre konštantne zdôrazňuje, že pri uplatňovaní svojej právomoci nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti nemôže zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Sú to teda všeobecné súdy, ktorým ako „pánom zákonov“ prislúcha chrániť princípy spravodlivého procesu na zákonnej úrovni. Táto ochrana sa prejavuje v tom, že všeobecný súd odpovedá na konkrétne námietky účastníka konania, keď jasne a zrozumiteľne dá odpoveď na všetky kľúčové právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Ústavný súd pripomína, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rovnako Európsky súd pre ľudské práva pripomenul, že súdne rozhodnutia musia v dostatočnej miere uvádzať dôvody, na ktorých sa zakladajú. Článok 6 ods. 1 dohovoru však nemožno chápať tak, že vyžaduje podrobnú odpoveď na každý argument, pričom odvolací súd sa pri zamietnutí odvolania môže obmedziť na prevzatie odôvodnenia rozhodnutia nižšieho súdu (García Ruiz proti Španielsku z 21. januára 1999).

11. Úloha ústavného súdu pri rozhodovaní o sťažnosti pre porušenie práva na súdnu ochranu rozhodnutím súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách najmä v tom smere, či závery všeobecných súdov sú dostatočne odôvodnené, resp. či nie sú arbitrárne, s priamym dopadom na niektoré zo základných ľudských práv (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 27/04, I. ÚS 74/05). Príslušné ustanovenia ústavy a dohovoru, ktoré sa týkajú spravodlivého procesu, treba interpretovať tak, že kvalita procesu musí zodpovedať právam a povinnostiam, o ktorých sa koná. Z ústavnoprávneho hľadiska a z požiadaviek, ktoré vyplývajú z ochrany ústavnosti, je zrejmé, že rozsahu a spôsobu súdnej kontroly správnych aktov treba venovať dostatočnú a výraznú pozornosť rovnako ako treba v dostatočnej miere a presvedčivým spôsobom odôvodniť súdne rozhodnutia. Z obsahu sťažnosti vyplýva, že podstata nesúhlasu sťažovateľa s hodnotením

vykonaného preskúmania rozhodnutí daňového riaditeľstva v daňovom konaní a právnym názorom krajského súdu a najvyššieho súdu spočíva v nesprávnej interpretácii a aplikácii príslušných zákonných ustanovení upravujúcich možnosť zahrnutia konkrétneho výdavku daňového subjektu do daňových výdavkov. Podľa § 157 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) v odôvodnení rozsudku súd uvedie čoho sa žalobca domáhal a z akých dôvodov, ako sa vyjadril žalovaný, stručne a jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhované dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá aj o to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

12. Ústavný súd konštatuje, že vzhľadom na princíp subsidiarity zakotvený v čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd nemá právomoc na preskúmanie rozhodnutí daňového riaditeľstva (čo ani sťažovateľka nežiadala), ale ani namietaného rozsudku krajského súdu, keďže preskúmanie týchto rozhodnutí patrilo do právomoci najvyššieho súdu, ktorý rozhodoval o odvolaní v rámci správneho súdnictva. Na základe toho ústavný súd v súlade s ústavným obmedzením svojho zasahovania do rozhodovacej činnosti všeobecných súdov posudzoval len rozsudok najvyššieho súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo. V právomoci ústavného súdu zostalo teda posúdenie, či účinky výkonu právomoci najvyššieho súdu v súvislosti s jeho rozhodnutím o odvolaní sťažovateľky sú zlučiteľné s označenými článkami ústavy a dohovoru.

13. Podstata základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy spočíva v oprávnení každého domáhať sa ochrany svojich práv na súde. Tomuto oprávneniu zodpovedá povinnosť súdu nezávisle a nestranne vo veci konať tak, aby bola právu, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá zodpovedajúca ochrana. Ústavný súd zdôrazňuje, že pri súdnom preskúmaní zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov musí všeobecný súd zohľadňovať, že týmito rozhodnutiami sa ukladá daňovému subjektu daňová povinnosť, ktorá priamo zasahuje do jeho majetkovej sféry a redukuje rozsah jeho majetku. Všetky daňové normy sú zo svojej podstaty založené na tom, že prioritne chránia záujem štátu, resp. iného verejného telesa (obce, vyššieho územného celku) na zabezpečení dostatočného

objemu príjmov v prospech ich rozpočtov. Základným účelom daňového konania, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov, je vybratie dane tak, aby v globálnom vyjadrení výsledkov všetkých daňových konaní pred všetkými orgánmi daňovej správy nedošlo k zníženiu daňových príjmov verejných rozpočtov. Základnou zásadou daňového konania je zásada zákonnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov účinného v rozhodnom čase), ktorú možno považovať za „*conditio sine qua non*“, čiže bezpodmienečnú podmienku, ktorá je v daňovom konaní nevyhnutná a od ktorej sa nemožno odchyliť. Zásada zákonnosti je vyjadrením základného znaku právneho štátu formulovaného v ústave, v zmysle ktorého štátne orgány môžu konať len na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon (čl. 2 ods. 2 ústavy). Zásada zákonnosti je v zákone o správe daní a poplatkov konštruovaná tak, že v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Priorizovanie záujmov oprávnených príjemcov daní teda nemôže ísť na úkor rešpektovania práv a právom chránených záujmov tých osôb, ktoré tieto dane platia.

14. Vychádzajúc z uvedeného možno uzavrieť, že ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Za situácie, kde právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje (na rozdiel od občanov, ktorí môžu konať všetko, čo nie je zakázané). Z tejto maximy potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri *de facto* odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. Inak povedané, v prípade pochybností sú povinné (orgány verejnej moci) postupovať miernejšie - *in dubio mitius* (Ústavný súd Českej republiky rozhodnutie sp. zn. IV. ÚS 666/02). V daňovom konaní však platí aj ďalšia dôležitá zásada, a to posudzovanie právnych úkonov alebo iných rozhodujúcich skutočností pre určenie dane podľa ich obsahu (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov účinného v rozhodnom čase). Každý právny úkon smeruje ku vzniku, zmene alebo zániku určitých

práv a povinností, a teda v zmysle uvedenej zásady treba prihliadať na skutočný obsah týchto práv a povinností a ich skutočnú realizáciu.

15. Krajský súd v odôvodnení rozsudku zhodne z názorom daňového riaditeľstva dospel k záveru, že ku dňu podpisu lízingových zmlúv nebola spoločnosť N., a. s., vlastníkom predmetu nájmu, a preto nemohla v rámci dispozičného oprávnenia rozhodovať o právnom osude predmetných vecí. Účastník právneho vzťahu nemôže v čase uzavretia právneho vzťahu prevádzať viac práv ako ma sám v čase uzavretia právneho vzťahu. Z uvedeného dôvodu sú podľa názoru krajského súdu zhodne s názorom daňového riaditeľstva lízingové zmluvy č. 1/1996 až č. 4/1996 uzavreté 23. júla 1996 neplatné od samého začiatku, a to práve z dôvodu, že v čase ich uzatvorenia spoločnosť N., a. s., nebola vzhľadom na odkladáciu podmienku prechodu vlastníctva vlastníkom vecí obsiahnutých v kúpnych zmluvách č. 1/1996 až č. 4/1996 z 23. júla 1996. Z uvedeného dôvodu je právne irelevantné, že zaplatením kúpnej ceny do konca roku 1996 sa v neskoršom období spoločnosť N., a. s., stala vlastníkom predmetných huteľných vecí. Pre daný prípad je rozhodujúce, že lízingové zmluvy z 23. júla 1996 sú neplatné od samého začiatku, a preto nájomné hradené žalobcom na základe týchto neplatných zmlúv nemožno v zmysle § 24 ods. 1 a 4 zákona o daniach z príjmov uznať za náklady vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov.

16. Najvyšší súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že podľa názoru odvolacieho súdu možno súhlasiť s názorom správnych orgánov, ako aj prvostupňového súdu, že lízingové zmluvy uzavreté 23. júla 1996 sú neplatné od samého začiatku, pretože z obsahu predmetných kúpnych zmlúv nevyplýva, že by na kupujúceho prešlo po podpise kúpnych zmlúv aspoň niektoré z oprávnení, ktoré možno nadobudnúť vlastníctvom k veci - vec držať, užívať, požívať jeho plody a úžitky a nakladať s ňou. Aj vzhľadom na to, že v konaní žalobca nepreukázal, kedy fyzicky dodal a odovzdal predmet kúpnych zmlúv kupujúcemu v súlade s čl. II kúpnych zmlúv, ale bolo preukázané, že v čase podpisu lízingových zmlúv nebola spoločnosť N., a. s., vlastníkom veci a nedisponovala ani právom na uzavretie predmetných lízingových zmlúv z 23. júla 1996, odvolací súd je názoru, že splátky hradené na základe týchto neplatných zmlúv nemožno v zmysle § 24 ods. 1 a 4 zákona o daniach z

príjmov uznať za náklady daňovníka spôsobilé na odpočítanie zo základu dane.

17. Takýto výklad hmotno-právnych noriem najvyšším súdom a odôvodnenie jeho rozsudku sú však ústavne neakceptovateľné. Ak najvyšší súd dospel k záveru o neplatnosti predmetných právnych úkonov, bolo jeho povinnosťou dať v odôvodnení rozsudku jasnú a zrozumiteľnú odpoveď na otázku, prečo sú tieto zmluvy neplatné. Odpoveď súdu musí byť zrejímavá, jasná a zrozumiteľná nielen súdu, ale aj účastníkovi konania, keďže súd rozhoduje o jeho právnej veci. Konštatovanie absolútnej neplatnosti zmluvy, či iného právneho úkonu musí byť spojené s odkazom na konkrétnu právnu normu, ktorá uvedený nedostatok právneho úkonu sankcionuje neplatnosťou. V posudzovanom prípade tomu tak nebolo, a preto možno uzavrieť, že rozsudok najvyššieho súdu vykazuje vysoký stupeň arbitrárnosti. V odôvodnení rozsudku neuvádza najvyšší súd ani jedno konkrétne ustanovenie (§) Obchodného zákonníka či Občianskeho zákonníka, na základe ktorého dospel k záveru o neplatnosti lízingových zmlúv. Ústavnému súdu neprislúcha v konaní o sťažnosti riešiť otázku platnosti alebo neplatnosti lízingových zmlúv. To prislúcha všeobecnému súdu, ktorý však musí dať v odôvodnení svojho rozhodnutia ústavne akceptovateľnú odpoveď na otázku, ako vec právne posúdil (§ 157 ods. 1 OSP). Možno však prisvedčiť sťažovateľke, že právny poriadok pripúšťa celý rad platných právnych úkonov, keď v čase uzavretia zmluvy účastník zmluvy, ktorý má voči druhému účastníkovi niečo plniť ešte nie je vlastníkom, ba ani držiteľom či detentorom k predmetu svojho plnenia (§ 595 OZ, § 151d ods. 4 OZ, ale aj § 410 ods. 1 Obchodného zákonníka).

18. Z hľadiska ústavno-súdnej ochrany práva sťažovateľky na súdnu ochranu je však dôležitejšia sporná otázka, či najvyšší súd správne posúdil otázku možného uznania platieb realizovaných na základe lízingových zmlúv do daňových výdavkov. Ústavný súd v tejto súvislosti uvádza, že podľa hmotno-právnej úpravy dane z príjmov v posudzovanom zdaňovacom období roku 1997 a 1998, platnosť, resp. neplatnosť zmluvy (právneho úkonu) z pohľadu súkromnoprávneho nemala vplyv na skutočnosť, či výdavky realizované na jej základe sú, alebo nie sú daňovým výdavkom. Pokiaľ ide o posudzovanie konkrétneho výdavku a jeho uznanie, resp. neuznanie za daňový výdavok, rozhodujúce je to, či ide o výdavok, ktorý je vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných

príjmov (§ 24 ods. 1 zákona o daniach z príjmov) pri rešpektovaní časovej a vecnej súvislosti v danom zdaňovacom období. Základným zákonným predpokladom uznania daňového výdavku bolo, aby bol vynaložený za účelom dosiahnutia, zabezpečenia alebo udržania príjmov, ktoré budú predmetom zdanenia. Sťažovateľka v žalobe o preskúmanie rozhodnutia daňového riaditeľstva uviedla (popri argumentácii v prospech platnosti lízingových zmlúv), že ich uzavretím sledovala dosiahnutie zisku, keď zvažila ekonomickú výhodnosť tohto postupu (veci predať a následne si ich prenajať). Dôležitý je aj fakt, že lízingové splátky sa realizovali po celú dobu trvania lízingových zmlúv (48 mesiacov). Ďalej sťažovateľka v žalobe uviedla, že na uznanie týchto výdavkov musia byť splnené aj podmienky podľa § 24 ods. 4 zákona o daniach z príjmov, teda doba nájmu prenajímanej veci je najmenej 3 roky a zároveň kúpna cena najatej veci nie je vyššia ako zostatková cena, pričom tieto podmienky zmluvy splňali. Na uvedených argumentoch zotrvala sťažovateľka aj v odvolaní proti rozsudku krajského súdu.

19. Najvyšší súd v odôvodnení rozsudku na strane jednej citované ustanovenia zákona o daniach z príjmov (§ 24 ods. 1 a 4) uvádza, avšak bez toho, aby v súlade s ústavne formulovaným princípom ústavne konformného výkladu správne vyložil ich obsah a zmysel. Odôvodnením svojho rozsudku nedal náležite odôvodnenú odpoveď na otázku, či sťažovateľkou realizované výdavky boli, alebo neboli podľa ustanovení zákona o daniach z príjmov daňovými výdavkami. Odôvodnenie rozhodnutia a použitý výklad obsahu a zmyslu právnej normy súdom je takto v rozpore nielen s čl. 152 ods. 4 ústavy, ale aj s čl. 1 ods. 1 ústavy, a teda s princípom právneho štátu, ktorého súčasťou je aj princíp právnej istoty zahŕňajúci prvok predvídateľnosti práva. Podľa § 24 ods. 1 zákona o daniach z príjmov výdavky (náklady) vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov sa pre zistenie základu dane odpočítajú vo výške preukázanej daňovníkom a vo výške ustanovenej týmto zákonom a osobitnými predpismi. Bolo preto primárne povinnosťou najvyššieho súdu pri preskúmaní rozsudku krajského súdu zisťovať naplnenie týchto hmotno-právnych predpokladov na uznanie daňových výdavkov. Ústavný súd v tejto súvislosti poukazuje na skutočnosť, že v daňovom konaní, ktoré predchádzalo súdnemu konaniu o preskúmanie rozhodnutí daňového riaditeľstva, bol tieto skutočnosti povinný preukázať daňový subjekt (sťažovateľka). Sťažovateľka v žalobe na krajskom súde

uviedla, že tieto podmienky splnené boli. Sťažovateľka bola povinná preukázať v daňovom konaní, že tieto výdavky boli v ekonomickej súvislosti s príjmami, ktoré podliehali zdaneniu, zároveň bola povinná preukázať ich výšku a taktiež súlad ich výšky so zákonom a osobitnými predpismi. Ak sťažovateľka toto dôkazné bremeno v daňovom konaní uniesla, a napriek tomu jej všeobecný súd neposkytol ochranu pred účinkami nezákonného rozhodnutia správneho orgánu, porušil jej ústavné práva.

20. Ako totiž vyplýva z rozhodnutí daňového riaditeľstva (na správnosti a zákonnosti ktorých postavili odôvodnenie svojich rozsudkov aj všeobecné súdy), splnenie podmienky vecnosti, teda že predmetný majetok obstaraný formou finančného lízingu sa v danom období využíval na dosiahnutie zdaniteľných príjmov, nebolo v konaní spochybnené. Daňové orgány (a rovnako aj všeobecné súdy) však nesprávne vykladali ďalšiu zákonnú podmienku uznania daňových výdavkov, a to preukázanie ich výšky. Ústavný súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, že zákon o daniach z príjmov účinný v rozhodnej dobe požadoval, aby daňovník preukázal výšku realizovaného výdavku. Ústavný súd rešpektuje, že každý výdavok má svoj právny dôvod, ktorý sa v daňovom konaní taktiež môže skúmať, avšak zákonnú podmienku preukázateľnosti treba spájať primárne s preukázaním výšky výdavku, a nie s preukazovaním právneho dôvodu jeho realizácie. Ani prípadná neplatnosť právneho úkonu (ktorá môže nastať len zo zákonných dôvodov), nemusí mať vždy za následok nemožnosť uznania výdavku na jeho základe realizovaného do daňových výdavkov. Napokon táto skutočnosť vyplýva aj zo správania orgánov daňovej správy voči sťažovateľke, keď výdavky na základe tých istých lízingových zmlúv podľa tvrdení sťažovateľky v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie roku 1999 uznali za daňové výdavky.

21. Pri preskúmaní rozhodnutí daňového riaditeľstva však takto všeobecný súd nepostupoval, príslušnú právnu normu vykladal ústavne neprijateľným spôsobom, čím neposkytol sťažovateľke ústavou zaručené právo na súdnu ochranu zaručené v čl. 46 ods. 1 ústavy. Všeobecné súdy pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutí daňového riaditeľstva rozhodli celkom arbitrárne, svojvoľne a bez toho, aby mal ich záver o nemožnosti uznania sťažovateľkou realizovaných výdavkov oporu v spisovom materiáli.

22. S ohľadom na to, že najvyšší súd svojím rozsudkom porušil základné práva sťažovateľky vyplývajúce z čl. 46 ods. 1 v spojení s čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 141 ods. 1 a čl. 144 ods. 1 ústavy, ústavný súd napadnutý rozsudok podľa čl. 127 ods. 2 ústavy zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Z princípu subsidiarity ústavného súdu vyplýva, že nemal právomoc na zrušenie rozsudku krajského súdu.

23. K námietke sťažovateľky o porušení jej práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru ústavný súd uvádza, že dospel k záveru, že aplikovateľnosť citovaného článku dohovoru v posudzovanom konaní nie je daná. Článok 6 ods. 1 dohovoru garantuje spravodlivý proces pri rozhodovaní súdu o „občianskych právach a záväzkoch“ alebo o oprávnenosti „akéhokoľvek trestného obvinenia“. Podľa znenia dohovoru má každý právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom, zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jeho občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu. Podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva pojem občianske práva a záväzky treba vykladať autonómne, pričom sem nepatria len občianske, obchodné, rodinné či pracovné práva a záväzky. Pod tento pojem možno zahrnúť aj rozhodovanie súdov o niektorých právach vyplývajúcich z verejného práva. Európsky súd pre ľudské práva konštatoval, že aj konania kvalifikované vnútroštátnym právom ako súčasť verejného práva môžu spadať do poľa pôsobnosti čl. 6 dohovoru v jeho občianskoprávnej časti, ak je ich výsledok rozhodujúci pre práva a povinnosti súkromného charakteru. Príkladmo uviedol záležitosti súvisiace s prevodom pozemkov, prevádzkovaním súkromných kliník a iné. Ako však ďalej Európsky súd pre ľudské práva uviedol, daňové záležitosti patria do tvrdého jadra výsad verejnej moci a verejný charakter vzťahu medzi daňovým subjektom a správcom dane prevláda. Napokon súd dospel k záveru, že daňové spory sa vymykajú z oblasti občianskych práv a záväzkov, a teda nespádajú do pôsobnosti čl. 6 dohovoru, a to napriek finančným dôsledkom na situáciu daňových subjektov (Ferrazzini proti Taliansku, rozsudok z 12. júla 2001). Ústavný súd v tejto súvislosti uvádza, že daňové právo je jedným zo základných odvetví verejného práva a dane predstavujú prejav výsady štátu požadovať od povinných subjektov ich platenie s cieľom získať zdroje na svoju existenciu

a plnenie svojich úloh a funkcií. Aj preto rozhodovanie o daňových právach nemožno subsumovať pod rozhodovanie o občianskych právach a záväzkoch. Daňové otázky v niektorých prípadoch možno vychádzajúc zo znenia dohovoru podradiť pod pojem trestné obvinenie, kde je daná aplikovateľnosť dohovoru, to však len vtedy, ak ide o ukládanie daňových sankcií (napríklad pokút, alebo v minulosti zvýšenia dane). Keďže všeobecné súdy na základe žaloby sťažovateľky preskúmavali zákonnosť rozhodnutí daňového riaditeľstva, ktorými boli potvrdené dodatočné platobné výmery, ktorými bol dorubený sťažovateľke rozdiel na dani (a nie daňová sankcia), ústavný dospel k záveru, že čl. 6 ods. 1 dohovoru nie je v tomto prípade aplikovateľný.

24. Pretože sťažovateľka si nárok na náhradu trov konania neuplatnila, ústavný súd o tomto nároku nerozhodoval.

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

V Košiciach 18. septembra 2008