



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 460/2024-12

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Molnára (sudca spravodajca) a sudcov Petra Straku a Ľuboša Szigetiho v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **DREVOPROJEKT Komárno, s.r.o.**, Hlavná 25, Košice, IČO 36 707 724, zastúpenej Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., Hlavná 31, Trnava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/13/2022 z 31. januára 2024 takto

### rozhodol:

Ústavnú sťažnosť **odmieta**.

### Odôvodnenie:

#### I.

#### Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 23. mája 2024 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5Sfk/13/2022 z 31. januára 2024 (ďalej len „napadnutý kasačný rozsudok“). Sťažovateľka navrhuje napadnutý kasačný rozsudok zrušiť a vrátiť vec Správnemu súdu v Bratislave na ďalšie konanie. Domáha sa i náhrady trov konania.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že sťažovateľka sa správnu žalobou z 1. mája 2020 domáhala zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky ako žalovaného (ďalej len „žalovaný“) č.100409246/2020 z 12. februára 2020, ktorým žalovaný ako druhostupňový správny orgán potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Nitra, pobočky Komárno č. 102308572/2019 zo 7. októbra 2019, ktorým bol sťažovateľke určený rozdiel dane 112 912,45 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014 a zároveň jej nebola uznaná daňová strata vo výške 430 149,65 eur.

3. Dôvodom na vyrubenie rozdielu dane a neuznanie daňovej straty bolo najmä nevyvrátenie pochybností správcu dane týkajúcich sa daňových výdavkov súvisiacich s pyrolyzačným zariadením a s vývojom technického riešenia na využívanie obnoviteľných energetických zdrojov

v pyrolyzačnom procese vo forme technických poznatkov a zabezpečenia potrebných prístrojov, zariadení a prác.

4. Na vývoj v súvislosti s pyrolyzačným zariadením a technickým riešením na využívanie obnoviteľných energetických zdrojov v pyrolyzačnom procese bol sťažovateľke Slovenskou inovačnou a energetickou agentúrou poskytnutý nenávratný finančný príspevok. V zmysle zmluvy o poskytnutí nenávratného finančného príspevku (č. zmluvy KaHR-13SP- 0801/004/11, ďalej len „zmluva“) bola sťažovateľka povinná obstaraný hmotný a nehmotný majetok zaradiť do svojho majetku a ponechať ho vo svojom majetku minimálne 5 rokov po ukončení realizácie príslušných aktivít a projektu.

5. Sťažovateľka podľa zistení správcu dane uvedených v prvostupňovom rozhodnutí (1) 15. januára 2014 zaradila do svojho dlhodobého majetku „*Pyrolyzér*“ v hodnote 512 000 eur a (2) 11. februára 2014 zaradila do svojho majetku „*Aktivované náklady na vývoj*“ v hodnote 1 084 000 eur. Majetok bol zaradený pre daňové účely do odpisovej skupiny 2 s dobou odpisovania 6 rokov s rovnomerným spôsobom odpisovania. Doba účtovného odpisovania bola stanovená na 2 mesiace a zostatková cena majetku ku koncu roka 2014 bola vykázaná v hodnote 0 eur. Následne bolo predmetné zaradenie majetku podľa zistení správcu dane v účtovnom období 2014 stornované a zaúčtované v účtovnej evidencii sťažovateľky priamo do nákladov, teda sťažovateľka nepostupovala pri nadobudnutí majetku v súvislosti so zmluvou. Jednotlivé položky predmetného projektu mala sťažovateľka aktivovať v roku 2015 ako dlhodobý nehmotný majetok, a to bez vplyvu na základ dane. Z konania sťažovateľky tak podľa žalovaného vyplýva, že v roku 2014 účtovala o nadobudnutom majetku ako o dlhodobom majetku, neskôr ako o nákladoch na spotrebu materiálu a služieb súvisiacich s nadobudnutím majetku a v roku 2015 opakovane ako o dlhodobom majetku.

6. Žalovaný uviedol, že pyrolyzačné zariadenie a technické riešenie na využívanie obnoviteľných energetických zdrojov v pyrolyzačnom procese je dlhodobým majetkom, a teda doba jeho použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok a nemohol tak byť odpísaný v deň jeho zaradenia (aktivácie) v plnej výške. Sťažovateľka z dôvodu, že deklarovala, že v roku 2014 zaradila predmetný majetok do užívania, t. j. že boli zabezpečené všetky funkcie majetku potrebné na jeho využívanie, mala postupovať v zmysle citovaných ustanovení účtovných a daňových predpisov a obstarávaciu cenu majetku mala uplatňovať do daňových nákladov postupne formou odpisov, a nie jednorazovo.

7. Sťažovateľka v žalobe uviedla, že rozhodnutia správnych orgánov považuje za nezákonné, keďže zo strany správcu dane a žalovaného došlo okrem porušenia zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) v časti absencie obsahových náležitostí napadnutého rozhodnutia aj k nesprávnemu aplikovaniu § 22 ods. 8 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), podľa ktorého sa nehmotný majetok odpíše v súlade s účtovnými predpismi, a poukázala aj na § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, podľa ktorého daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, preukázateľne vynaložený daňovníkom a zaúčtovaný v účtovníctve, pričom argumentovala, že:

- aktivované náklady na vývoj technického riešenia predstavujú jej výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie jej príjmov – následne na základe technického riešenia a získaného know-

how boli tieto poskytnuté na základe faktúry inej obchodnej spoločnosti, čím sťažovateľka preukazuje, že slúžili na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov,

- aktivované náklady na vývoj technického riešenia boli preukázateľne vynaložené (čo nebolo zo strany správca dane ani žalovaného spochybnené) a boli zaúčtované v účtovníctve sťažovateľky v zmysle postupov účtovania, zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) a podnikovej smernice sťažovateľky.

8. Krajský súd v Bratislave rozsudkom sp. zn. 11S/63/2020 z 28. septembra 2021 žalobu sťažovateľky zamietol. Podľa správneho súdu zostala sporná jediná hmotnoprávna otázka, či vývoj dlhodobého nehmotného majetku – technické riešenie pyrolyzačného zariadenia, správne sťažovateľka evidovala ako náklady na vývoj, teda či ide o daňovo uznateľný výdavok v plnej výške. Správny súd dospel na základe dokazovania k záveru, že výsledkom vývoja bol nehmotný majetok v podobe technického riešenia pyrolyzačného zariadenia, ide teda o nehmotný dlhodobý majetok, ktorého nadobúdacia cena alebo jeho technické zhodnotenie sa uplatňuje v zmysle ustanovení zákona o dani z príjmov do daňových výdavkov postupne, v zmysle § 22 zákona o dani z príjmov formou odpisov, čo sťažovateľka nerealizovala. Správne si mala uplatniť ako daňový výdavok v súvislosti s nadobudnutým pyrolyzačným zariadením odpis z nadobúdacej ceny zariadenia, pretože ide o dlhodobý majetok, a preto jej správca dane nemohol uznať ňou deklarované vynaložené výdavky ako daňovo uznateľné výdavky v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. Záver správca dane a žalovaného o porušení zákona o dani z príjmov tak podľa správneho súdu zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona.

9. Sťažovateľka podala proti tomuto rozhodnutiu kasačnú sťažnosť, ktorú odôvodnila tým, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. V rámci odôvodnenia kasačnej sťažnosti uviedla, že podľa postupov účtovania má účtovná jednotka právo rozhodnúť sa, ako bude účtovať a odpisovať majetok, a takisto má právo toto svoje rozhodnutie zmeniť a upraviť. Sťažovateľka namietala, že využila možnosti, ktoré jej postupy účtovania umožňujú, a svojím postupom neporušila ustanovenia zákona o účtovníctve a ani zákona o dani z príjmov, na porušenie ktorých poukazoval správca dane, ako aj správny súd vo svojom rozhodnutí.

10. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietol.

## II.

### Argumentácia sťažovateľky

11. Proti napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu podala sťažovateľka túto ústavnú sťažnosť, v ktorej namieta, že kasačný súd jej vec nesprávne právne posúdil, keďže nezohľadnil skutočnosť, že vynakladala náklady a účtovala o vzniknutých nákladoch ako o nákladoch, ktoré vznikali v procese výskumu a vývoja.

12. Tento spôsob účtovania zvolila sťažovateľka z dôvodu, že predpokladala, že náklady na vývoj prevýšia budúce ekonomické úžitky po odpočítaní ďalších nákladov vývoja, predaja a administratívnych nákladov, a tak jednotlivé náklady, ktoré vznikali v procese výskumu a vývoja, účtovala do nákladov účtovných období, v ktorých vznikli, t. j. do rokov 2011, 2012, 2013 a 2014,

a v súlade s tým účtovala aj príslušnú časť dotácie do výnosov v rokoch 2011, 2012, 2013 a 2014. Ako podklad pre zvolený spôsob účtovania slúžila sťažovateľke nákladovo výnosová analýza (z 12/2013, ktorá bola spracovaná na obdobie plánovanej životnosti pyrolyzéra, t. j. 15 rokov, Návratnosť investície – obdobie finančnej analýzy 2014 – 2028), ktorá bola správcovi dane predložená v rámci daňovej kontroly, a je teda súčasťou administratívneho spisu. Na základe tejto nákladovo – výnosovej analýzy sťažovateľka zistila, že v prípade nákupu biomasy ako vstupného substrátu, ktorý by sa v pyrolyzéri spracúval, nemožno za obdobie predpokladanej životnosti pyrolyzéra – 15 rokov dosiahnuť zisk.

13. V dôsledku uvedeného sťažovateľka pri účtovaní nákladov na vývoj postupovala podľa postupov účtovania uvedených v § 37 ods. 4 druhej vete postupov účtovania uvedených v opatrení Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002 v znení neskorších predpisov a náklady vynaložené na vývoj podľa analýzy účtovala priamo do nákladov. Náklady na odpisy (formálne odpisy pre účely analýzy) boli vypočítané tak, že od oprávnených nákladov na vývoj sťažovateľka odpočítala očakávanú dotáciu.

14. Sťažovateľka v období 12/2014 spracovala novú nákladovo-výnosovú analýzu za podmienok, že pyrolyzér bude využívaný na spracovanie čistiarenskeho kalu, čo predstavuje zmenu vstupu spracovaného materiálu, pretože pôvodný návrh počítal s biomasou. Z novej analýzy vyplýva, že pri využívaní pyrolyzéra na spracovanie čistiarenskeho kalu môže byť generovaný zisk. Na základe tejto skutočnosti sťažovateľka v období 01/2015 opravila účtovanie o nákladoch na vývoj tak, že tieto náklady na vývoj aktivovala, keďže náklady na vývoj neprevýšili sumu, u ktorej je pravdepodobné, že sa získa z budúcich ekonomických úžitkov.

15. Sťažovateľka argumentuje, že nehmotný majetok, čiže aktivované náklady na vývoj, môže účtovná jednotka odpísať do nákladov podľa svojho vlastného uváženia, a to najneskôr do piatich rokov.

16. Kasačný súd sa podľa sťažovateľky opomenul vysporiadať s § 28 ods. 4 zákona o účtovníctve, podľa ktorého sa nehmotný majetok odpíše najneskôr do piatich rokov od obstarania, t. j. môže sa odpísať aj napríklad za 1 rok. Podľa § 22 ods. 8 zákona o dani z príjmov sa nehmotný majetok odpíše v súlade s účtovnými predpismi, t. j. je daňovo uznateľný v rovnakej výške ako účtovný odpis, t. j. aj odpis napríklad za 1 rok.

17. Sťažovateľka zastáva názor, že napadnutým kasačným rozsudkom bolo zasiahnuté do jej označených práv, keďže najvyšší správny súd sa podľa jej názoru opomenul vysporiadať so všetkými jej námietkami uvedenými v kasačnej sťažnosti, v dôsledku čoho vec nesprávne právne posúdil.

### **III.**

#### **Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti**

18. Podstatou ústavnej sťažnosti je namietané porušenie základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu.

19. Podľa čl. 124 ústavy ústavný súd je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti, stojacim mimo sústavy všeobecných súdov. 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 veci 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 natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (m. m. I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06).

20. Ústavný súd podrobil napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu prieskumu v zmysle argumentácie uplatnenej sťažovateľkou v II. časti tohto rozhodnutia.

21. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu vyplýva, že predmetom konania vedeného kasačným súdom bolo (okrem iného) posúdenie, či správny súd, žalovaný a správca dane správne posúdili otázku zaradenia a uplatnenie výdavkov sťažovateľky v súvislosti s technickým riešením pyrolyzačného zariadenia.

22. Kasačný súd poukázal na § 22 ods. 7 zákona o dani z príjmov, podľa ktorého nehmotným majetkom je dlhodobý nehmotný majetok podľa osobitného predpisu, ktorého vstupná cena je vyššia ako 2 400 eur a použiteľnosť alebo prevádzkovo-technické funkcie sú dlhšie ako jeden rok. Najvyšší správny súd zdôraznil, že samotná sťažovateľka v žalobe uviedla, že pri obstaraní pyrolyzačného zariadenia s technickým riešením na využívanie obnoviteľných energetických zdrojov v pyrolyzačnom procese išlo o dlhodobý nehmotný majetok vytvorený vlastným vývojom alebo v priebehu jeho vývoja. Keďže sťažovateľka deklarovala, že v roku 2014 zaradila predmetný majetok do užívania (t. j. že boli zabezpečené všetky funkcie majetku potrebné na jeho využívanie), mala podľa kasačného súdu následne postupovať v zmysle § 22 až § 29 zákona o dani z príjmov a obstarávaciu cenu majetku mala uplatňovať do daňových nákladov formou odpisov na základe odpisového plánu nepriamo prostredníctvom účtovných odpisov.

23. V súvislosti s námietkou sťažovateľky, že kasačný súd sa opomenul vysporiadať s § 28 ods. 4 zákona o účtovníctve, ústavný súd poukazuje na bod 49 a nasl. napadnutého rozsudku, v ktorom najvyšší správny súd uvádza, že podľa § 28 ods. 4 zákona o účtovníctve nehmotný majetok odpisuje účtovná jednotka počas predpokladanej doby používania zodpovedajúcej spotrebe budúcich ekonomických úžitkov z majetku a že podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky. Zobrazenie v účtovnej závierke je verné, ak obsah položiek účtovnej závierky zodpovedá skutočnosti a je v súlade s ustanovenými účtovnými zásadami a účtovnými metódami. Zobrazenie v účtovnej závierke je pravdivé, ak sú pri ňom použité účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré vedú k dosiahnutiu verného zobrazenia skutočností v účtovnej závierke.

24. Dobu odpisovania dlhodobého nehmotného majetku je preto s ohľadom na už uvedené zásady potrebné podľa kasačného súdu určiť podľa predpokladanej doby životnosti a ak sa životnosť spoľahlivo určiť nedá, dlhodobý nehmotný majetok je potrebné odpísať najneskôr do 5 rokov od

jeho obstarania. Keďže však ide o majetok dlhodobý (jeho predpokladaná životnosť je viac ako jeden rok), jednorazové uplatnenie si nákladov by nezodpovedalo predpokladanej životnosti tohto majetku (ktorá je z jeho podstaty dlhšia ako jeden rok).

25. Kasačný súd uviedol, že pri odpisovaní dlhodobého nehmotného majetku je potrebné vychádzať z príslušného odpisového plánu, ktorý však musí vychádzať z predpokladanej doby používania predmetného majetku s prihliadnutím na jeho zastarávanie a obmedzenia v jeho používaní. Iba pokiaľ predpokladaná životnosť dlhodobého nehmotného majetku nemožno určiť alebo spoľahlivo odhadnúť, musí ich účtovná jednotka odpísať najneskôr do piatich rokov od jeho obstarania. Túto dobu si síce určuje účtovná jednotka sama, musí však dobu použiteľnosti primerane zohľadniť, a vzhľadom na definíciu dlhodobého nehmotného majetku táto predpokladaná doba používania dlhodobého nehmotného majetku presahuje jeden rok. Sťažovateľka kasačný súd nepresvedčila, že pri zohľadnení doby životnosti pyrolyzačného zariadenia s technickým riešením na využívanie obnoviteľných energetických zdrojov v pyrolyzačnom procese postupovala uvedeným spôsobom.

26. V súvislosti s predpokladanou životnosťou pyrolyzačného zariadenia s technickým riešením na využívanie obnoviteľných energetických zdrojov v pyrolyzačnom procese nie je možné podľa najvyššieho správneho súdu opomenúť skutočnosť, že podľa zmluvy o poskytnutí nenávratného finančného príspevku bola sťažovateľka obstaraný hmotný a nehmotný majetok povinná zaradiť do svojho majetku a ponechať ho vo svojom majetku minimálne 5 rokov po ukončení realizácie príslušných aktivít a projektu. Túto pochybnosť správcu dane týkajúcu sa dlhodobej predpokladanej životnosti uvedeného majetku, na ktorú sa sťažovateľka zmluvne zaviazala, žiadnym spôsobom nevyvrátila.

27. Kasačný súd sa teda stotožnil so záverom správneho súdu, že predmetný nadobudnutý majetok je dlhodobým nehmotným majetkom, keďže jeho hodnota je vyššia ako 2 400 eur a doba jeho použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok, a že tento majetok nemohol byť odpísaný v deň jeho zaradenia v plnej výške, ale mal byť odpisovaný postupne počas jeho predpokladanej doby životnosti, ktorá presahuje jeden rok. Sťažovateľka mala preto podľa názoru najvyššieho správneho súdu postupovať v zmysle § 22 až § 29 zákona o dani z príjmov a obstarávaciu cenu majetku mala uplatňovať do daňových nákladov formou odpisov. Tým, že sťažovateľka vniesla dlhodobý nehmotný majetok do výdavkov jednorazovo, poprela podstatu predmetného majetku, t. j. že išlo o majetok dlhodobý, ktorého použiteľnosť presahuje jeden rok.

28. Ústavný súd už v minulosti konštatoval, že správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého.

29. Sťažovateľka, ktorá je v konaní pred ústavným súdom kvalifikovane právne zastúpená, stavia ústavný súd práve do pozície súdu vyššej (ďalšej) inštancie, ktorý by mal nanovo prehodnocovať skutkový stav a z neho vyplývajúce právne závery. Takýto postup však s odkazom na už citovanú judikatúru nie je v konaní podľa čl. 127 ústavy možný.

30. Ústavný súd konštatuje, že z napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu vyplývajú konkrétne skutkové a logické právne závery, ktoré ústavný súd nie je oprávnený a ani povinný

nahrádzať. Podľa názoru ústavného súdu nevykazuje napadnutý rozsudok prvky arbitrárnosti, je zrozumiteľný a akceptovateľne odôvodnený. V zmysle svojej judikatúry ústavný súd považuje za protiústavné a arbitrárne tie rozhodnutia, ktorých odôvodnenie je úplne odchyľne od veci samej alebo aj extrémne nelogické so zreteľom na preukázané skutkové a právne skutočnosti (IV. ÚS 150/03, I. ÚS 301/06), čo však nie je tento prípad.

31. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom najvyššieho správneho súdu nestotožňuje, sama osebe nepostačuje na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010) rešpektuje názor, podľa ktorého nemožno právo na súdnu ochranu stotožňovať s procesným úspechom, z čoho vyplýva, že všeobecný súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok.

32. Pre posúdenie zachovania základného práva na súdnu ochranu je relevantné, že pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti sa kasačný súd zrozumiteľne a ústavne akceptovateľným spôsobom vysporiadal s argumentáciou sťažovateľky a objasnil závery, ktoré ho viedli k jej zamietnutiu. Argumentáciu najvyššieho správneho súdu považuje ústavný súd v okolnostiach posudzovanej veci za dostatočnú a zrozumiteľnú, založenú na právnych záveroch, ktoré majú oporu v zákone, resp. nepopierajú podstatu, zmysel a účel aplikovaných ustanovení relevantných právnych predpisov v súvislosti s rozhodovaním o kasačnej sťažnosti, ktorou sťažovateľka napadla rozhodnutie krajského súdu o jej žalobe proti rozhodnutiu žalovanej, ktorým potvrdila prvostupňové rozhodnutie správcu dane o určení rozdielu dane na dani z príjmov právnickej osoby a zároveň o neuznaní daňovej straty.

33. Ústavný súd po preskúmaní odôvodnenia napadnutého kasačného rozsudku najvyššieho správneho súdu ako celku dospel k presvedčeniu, že mu nemožno pripísať charakter excesu, ktorý by v sebe zahŕňal črty svojvôle, a je preto potrebné ho považovať za výraz autonómneho súdneho rozhodovania, do ktorého ústavný súd nemá dôvod v tomto prípade zasahovať.

34. Z uvedeného vyplýva, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu a základným právom podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, ktorého porušenie sťažovateľka namieta, neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by ústavný súd po prípadnom prijatí ústavnej sťažnosti na ďalšie konanie reálne mohol dospieť k záveru o jeho porušení. Ústavný súd preto pri predbežnom prerokovaní odmietol ústavnú sťažnosť podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) ako zjavne neopodstatnenú.

35. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, z ktorej vyplýva, že vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové, argumentujúc, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, vo veci Jussila proti Fínsku, č. 73053/01, bod 45, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001 vo veci Ferrazzini proti Taliansku, sťažnosť č. 44759/98, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

36. Ústavný súd v tejto súvislosti uvádza, že správne orgány vo veci sťažovateľky neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti. Tým nie je naplnená požiadavka druhého kritéria

z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie trestného charakteru a konštatovať aplikabilitu čl. 6 ods. 1 dohovoru (IV. ÚS 183/2021). Ústavný súd preto dospel k záveru, že vo veci sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru. Vzhľadom na uvedené ústavný súd odmietol ústavnú sťažnosť sťažovateľky aj vo zvyšnej časti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

37. Keďže ústavná sťažnosť bola odmietnutá ako celok, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch sťažovateľky v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, a preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

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

**V Košiciach 24. septembra 2024**

**Peter Molnár**  
**predseda senátu**