



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 472/2013-26

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 3. júla 2013 predbežne prerokoval sťažnosť spoločnosti A., a. s., B., zastúpenej advokátskou kanceláriou C. s. r. o., B., za ktorú koná konateľ a advokát JUDr. R. D., vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 v spojení s čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, čl. 2 ods. 2 a čl. 4 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd, ako aj práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf/7/2012 zo 4. decembra 2012 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť spoločnosti A., a. s., o d m i e t a .

O d ô v o d n e n i e :

I.

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 28. februára 2013 doručená sťažnosť spoločnosti A., a. s. (ďalej len „sťažovateľka“), ktorou namieta (v alternatívnom petite) porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1

v spojení s čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“), čl. 2 ods. 2 a čl. 4 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“), ako aj práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a čl. 1 Dodatkového protokolu k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dodatkový protokol“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 3 Sžf/7/2012 zo 4. decembra 2012 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

2. Zo sťažnosti a z k nej pripojených príloh vyplýva, že sťažovateľka ako žalobca podala 19. augusta 2010 na Krajskom súde v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) žalobu o preskúmanie postupu a rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. k. I/222/11095-72329/2010/991192-r zo 17. júna 2010 (a návrh na odklad vykonateľnosti rozhodnutia), ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu B. č. 601/232/26233/10/Sty z 11. marca 2010 na zaplatenie rozdielu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 283 808,04 €.

3. Krajský súd ako súd prvého stupňa žalobu sťažovateľky rozsudkom č. k. 1 S 202/2010-51 z 8. decembra 2011 zamietol. Proti rozhodnutiu krajského súdu podala sťažovateľka odvolanie, ktorým rozsudok napadla v celom rozsahu.

4. Najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 3 Sžf/7/2012 zo 4. decembra 2012 rozsudok krajského súdu potvrdil. V odôvodnení svojho rozhodnutia okrem iného citoval ustanovenie § 19 ods. 2 písm. k) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), ktoré definuje výdavky na reklamu z daňového hľadiska, a uviedol, «že v konaní nebolo spochybnené zistenie správcu dane, že spoločnosť A., a. s. nemala a nemá žiadneho zamestnanca a nie je registrovaná na daň zo závislej činnosti ani na daň z motorových vozidiel, spoločnosť nevykonáva inú ekonomickú činnosť, ako činnosť týkajúcu sa len „pohľadávky“ s B. (B., pozn.).

Vzhľadom na to, že spoločnosť nevykonáva inú ekonomickú činnosť a jej preukázateľná ekonomická činnosť spočívala iba v nadobudnutí pohľadávky od B.

kraja, vynaloženie daňového výdavku nemá preukázanú súvislosť s ekonomickou činnosťou spoločnosti. Pokiaľ ide o hospodársky dôvod – účel tento v danom prípade preukázaný nebol. Ten vychádza zo skutočného obsahu daňovej transakcie a v prípade ustanovenia § 19 ods. 2 písm. k) zákona č. 595/2003 Z. z. je aj výslovne pomenovaný, ako zámer dosiahnutia zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka. Takýto zámer tu preukázaný nebol. Je dôkazným bremenom daňového subjektu. Žalobca nepreukázal žiadny podnikateľský plán, z ktorého by bolo možné predpokladať zabezpečenie, udržanie alebo zvýšenie príjmov.».

5. Podľa názoru sťažovateľky napadnutý rozsudok najvyššieho súdu, ktorý sa vo svojom rozhodnutí nevysporiadal s jej argumentáciou uvedenou v odvolaní proti rozsudku krajského súdu, je arbitrárny, pretože nezodpovedal právne ani skutkovo relevantné otázky súvisiace s právom sťažovateľky investovať finančné prostriedky na reklamu, čím porušil jej právo na súdnu ochranu priznané čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru. Sťažovateľka namieta, že rozsudkom najvyššieho súdu došlo aj k porušeniu čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 ústavy, keď krajský súd za opodstatnený uznal postup daňových orgánov, ktoré jej pri daňovej kontrole ukladali povinnosti nad rámec zákona, a následne aj najvyšší súd, ktorý takýto postup odobril. Uvedeným postupom došlo podľa tvrdení sťažovateľky aj k porušeniu základného práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 1 ods. 1 dodatkového protokolu v spojení s princípmi garantovanými čl. 2 ods. 2 a čl. 4 ods. 1 listiny, a to tým, že najvyšší súd zákonné ustanovenia zákona o dani z príjmov aplikoval a interpretoval rozširujúcim spôsobom, čo malo za následok vznik daňovej povinnosti sťažovateľky.

6. V petite sťažnosti sťažovateľka žiadala vydať nález, ktorým by ústavný súd vyslovil porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru v spojení s čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 ústavy, ako aj čl. 2 ods. 2 a čl. 4 ods. 1 listiny a porušenie práva vlastníť majetok podľa čl. 20 ods. 1 ústavy a čl. 1 dodatkového protokolu rozsudkom krajského súdu a najvyššieho súdu, zrušil rozsudok krajského súdu a najvyššieho súdu a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, priznal sťažovateľke finančné zadosťučinenie v sume 150 000 € a najvyššiemu súdu uložil

povinnosť nahradiť trovy právneho zastúpenia, resp. alternatívne vyslovil porušenie označených práv rozsudkom najvyššieho súdu, zrušil ho a vec mu vrátil na ďalšie konanie, priznal už uvedené finančné zadost'učinenie a náhradu trov právneho zastúpenia. Ústavný súd sa v konaní zaoberal iba námietkami, ktoré s'ťažovateľka uplatnila voči najvyššiemu súdu.

II.

7. Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd rozhoduje o s'ťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

8. Ústavný súd návrh predbežne prerokuje 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“) na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa a zisťuje, či nie sú dôvody na jeho odmietnutie podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde. Podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania návrhy, na prerokovanie ktorých nemá právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

Z § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde vyplýva, že úlohou ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní s'ťažnosti je tiež posúdiť, či táto nie je zjavne neopodstatnená. V súlade s konštantnou judikatúrou ústavného súdu o zjavne neopodstatnenú s'ťažnosť ide vtedy, keď namietaným postupom alebo namietaným rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil s'ťažovateľ, a to buď pre nedostatok príčinnej súvislosti medzi označeným postupom alebo

rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú sťažnosť preto možno považovať takú, pri predbežnom prerokovaní ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, realnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, tiež aj napr. I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03, IV. ÚS 136/05, III. ÚS 198/07).

9. Predmetom predloženej sťažnosti je posúdenie otázky, či najvyšší súd napadnutým rozsudkom prijal ústavne konformný záver o tom, že sťažovateľka nespĺnila zákonom predpísané podmienky na uznanie daňových výdavkov vynaložených na reklamu pre účely dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia svojich príjmov.

10. Ústavný súd preto vo vzťahu k namietanému porušeniu označených práv rozsudkom najvyššieho súdu predovšetkým skúmal, či napadnutý rozsudok je neodôvodnený alebo arbitrárny v takom rozsahu, že by to malo za následok porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

11. Podľa § 2 ods. 3 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

12. Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

13. Podľa § 19 ods. 2 písm. k) zákona o dani z príjmov daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone, sú výdavky

(náklady) na reklamu vynaložené na účel prezentácie podnikateľskej činnosti daňovníka, tovaru, služieb, nehnuteľností, obchodného mena, ochrannej známky, obchodného označenia výrobkov a iných práv a záväzkov súvisiacich s činnosťou daňovníka so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka.

14. V konaní pred správnyimi orgánmi a rovnako i v konaní pred všeobecnými súdmi bolo nesporne preukázané, že sťažovateľka ako právnická osoba vznikla 7. júla 2006 a v uvedenom zdaňovacom období vykázala stratu 37 120 Sk. V zdaňovacom období roku 2007 jej bola postúpená „pohľadávka“ fyzickej osoby v nominálnej hodnote 800 000 Sk, ktorá v dôsledku uplatnenia zmluvných pokút a náhrady trov právneho zastúpenia predstavuje hodnotu 327 729 784 Sk na základe dohody o urovnaní uzavretej sťažovateľkou s B. (ďalej len „B.“). V zdaňovacom období roku 2008 vykázala sťažovateľka výnosy vo výške 76 471 641 Sk, a to výlučne z plnenia pohľadávky B., inú ekonomickú aktivitu sťažovateľka nevykonávala. Sťažovateľka nemala a nemá žiadneho zamestnanca, nie je registrovaná na daň zo závislej činnosti ani na daň z motorových vozidiel. V priebehu roka 2007 sťažovateľka zaúčtovala do nákladov ako ostatné služby tri faktúry, každú v sume 15 000 000 Sk, spolu 45 000 000 Sk, za reklamu od spoločnosti R., s. r. o., a to za umiestnenie reklamnej nálepky s textom A., a. s., na karosérii závodného auta, ktoré jazdilo na rozličných pretekoch v časovom rozsahu po dvoch dňoch, trikrát v priebehu roka 2007. Pri vymedzení výdavkov na reklamu je rozhodujúce, aby tieto súviseli s činnosťou daňovníka a slúžili na dosiahnutie, zabezpečenie, udržanie alebo zvýšenie jeho príjmov. Samozrejým predpokladom je existencia zmluvy o reklame s jednoznačne dohodnutým účelom reklamy. Správca dane v súvislosti s uvedeným nákupom reklamy preveroval aj spoločnosť R., s. r. o., táto však bola z obchodného registra vymazaná ex offio 3. apríla 2008, nebolo zistené, či uschovala účtovné doklady, a jej činnosť sa stala predmetom preverovania Úradom boja proti organizovanej kriminalite, spravodajskej jednotky finančnej polície.

15. Sťažovateľka vo svojej sťažnosti namietala, že rozsudok najvyššieho súdu je arbitrárny, a to z dôvodu, že odvolací súd v odôvodnení rozsudku nezodpovedal právne

ani skutkovo relevantné otázky súvisiace s právom sťažovateľa investovať finančné prostriedky na reklamu.

16. Ústavný súd poukazuje na právne názory vyslovené vo svojej doterajšej judikatúre, podľa ktorých odôvodnenia rozhodnutí prvostupňového súdu a odvolacieho súdu nemožno posudzovať izolovane (II. ÚS 78/05, III. ÚS 264/08, IV. ÚS 372/08), pretože prvostupňové a odvolacie konanie z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok. Tento právny názor zahŕňa aj požiadavku komplexného posudzovania všetkých rozhodnutí všeobecných súdov (tak prvostupňového, ako aj odvolacieho), ktoré boli vydané v priebehu príslušného súdneho konania (IV. ÚS 350/09).

17. Na základe skutočností uvedených v bode 16 tohto rozhodnutia a po preskúmaní sťažnosti a jej príloh ústavný súd uvádza, že najvyšší súd vo svojom rozhodnutí, ktorým potvrdil rozsudok krajského súdu, zbral do úvahy všetky skutočnosti, ktoré vyplynuli z daňovej kontroly, potvrdil závery vyslovené v rozsudku krajského súdu, pričom zdôraznil skutočnosť, že vynaloženie daňového výdavku má mať súvislosť s ekonomickou činnosťou spoločnosti. V danom prípade hospodársky dôvod daňového výdavku, ktorý zákon o dani z príjmov v ustanovení § 19 ods. 2 písm. k) špecifikuje ako zámer dosiahnutia, zabezpečenia alebo zvýšenia príjmov daňovníka, naplnený nebol. Ústavný súd k námietke sťažovateľky, že požadovaním preukázania prínosu reklamy pre jej činnosť jej bola uložená povinnosť nad rámec zákona, ktorú považuje za zásadnú námietku neústavnosti rozhodnutia tak krajského súdu, ako aj najvyššieho súdu, uvádza, že aj v prípade, ak by tomu tak bolo, možno považovať závery najvyššieho súdu vychádzajúce zo samotných zistení daňových orgánov za správne z dôvodu, že organizácia, ktorá nevykazuje žiadnu ekonomickú činnosť (s výnimkou splátok z už dohodnutého splátkového kalendára), nemôže naplniť už uvedené ustanovenie zákona ani zámer prostredníctvom reklamy spropagovať svoju činnosť a zabezpečiť si zvýšenie svojich príjmov, hoci finančné prostriedky na uvedenú reklamu preukázateľne vynaložila.

18. Napadnutý rozsudok najvyššieho súdu v spojení s rozsudkom krajského súdu sp. zn. 1 S 202/2010 z 8. decembra 2011 obsahuje podľa názoru ústavného súdu dostatok

skutkových a právnych záverov, pričom ústavný súd nezistil, že by jeho výklad a závery boli svojvoľné alebo zjavne neodôvodnené, a nevyplýva z nich ani taká aplikácia príslušných ustanovení všeobecne záväzných právnych predpisov, ktorá by bola popretím ich podstaty a zmyslu. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom najvyššieho súdu nestotožňuje, nepostačuje sama osebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97) 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.

19. V zmysle svojej judikatúry považuje ústavný súd za protiústavné aj arbitrárne tie rozhodnutia, ktorých odôvodnenie je úplne odchylné od veci samej alebo aj extrémne nelogické so zreteľom na preukázané skutkové a právne skutočnosti (IV. ÚS 150/03, I. ÚS 301/06).

20. Ústavný súd považoval za preukázané, že najvyšší súd sa námietkami sťažovateľky zaoberal v rozsahu, ktorý postačuje na konštatovanie, že sťažovateľka v tomto konaní dostala odpoveď na podstatné okolnosti prípadu. Z ústavnoprávneho hľadiska preto niet žiadneho dôvodu, aby sa spochybňovali závery napadnutého rozsudku najvyššieho súdu, ktoré sú odôvodnené a majú oporu vo vykonanom dokazovaní.

21. Na základe uvedeného ústavný súd zastáva názor, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a namietaným porušením základného práva sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 v spojení s čl. 1 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru neexistuje taká príčinná súvislosť, ktorá by po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie signalizovala možnosť vysloviť porušenie práv označených sťažovateľkou. Na základe uvedených skutočností sa ústavný súd porušením ďalších sťažovateľkou označených práv už nezaoberal a sťažnosť odmietol z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti.

22. Vzhľadom na odmietnutie sťažnosti ako celku ústavný súd nemohol rozhodovať o ďalších návrhoch sťažovateľky, ktoré sú viazané na skutočnosť, že sťažnosti bude vyhovené.

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

V Košiciach 3. júla 2013