



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 266/2024-15

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu (sudca spravodajca) a sudcov Ladislava Duditša a Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti **REVITAL PLUS, s.r.o.**, Koromľa 42, zastúpenej advokátkou JUDr. Valériou Brečkovou, Daľkovská 14, Snina, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/41/2021 z 29. novembra 2023 takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a .**

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručенou ústavnému súdu 8. marca 2024 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), ako aj práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sfk/41/2021 z 29. novembra 2023. Súčasne navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť, vec vrátiť najvyššiemu správne mu súdu na ďalšie konanie a priznať jej náhradu trov konania.

2. Z ústavnej sťažnosti a predložených príloh vyplýva, že sťažovateľke bol rozhodnutím Daňového úradu Prešov, pobočky Humenné (ďalej len „správca dane“) č. 104081673/2016 z 11. októbra 2016 v spojení s rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 104426482/2016 zo 7. decembra 2016 určený rozdiel daňovej straty v sume 189 248,95 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2009 a znížená daňová strata za zdaňovacie obdobie roka 2009 zo sumy 202 293,72 eur na sumu 13 044,77 eur.

3. Správnu žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala preskúmania zákonnosti uvedeného rozhodnutia finančného riaditeľstva, ako aj rozhodnutia správcu dane, Krajský súd v Prešove rozsudkom č. k. 2S/8/2017-56 zo 14. decembra 2017 zamietol podľa § 190 Správneho súdneho

poriadku (ďalej len „SSP“) ako nedôvodnú. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 5Sžfk/18/2018 z 29. októbra 2019 na základe kasačnej sťažnosti sťažovateľky rozsudok krajského súdu zo 14. decembra 2017 zrušil a vec vrátil mu na ďalšie konanie s odôvodnením, že postup krajského súdu a odôvodnenie jeho rozsudku nezodpovedali zákonným požiadavkám na spravodlivý proces.

4. V poradí druhým rozsudkom č. k. 2S/3/2020-66 z 26. augusta 2021 krajský súd žalobu sťažovateľky opätovne ako nedôvodnú zamietol. Krajský súd v bodoch 59 až 61 v podstatnom zhrnul vec sťažovateľky tak, že sťažovateľka v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2009 vykázala výsledok hospodárenia pred zdanením v sume 210 701,61 eur, pričom súčasťou daňového priznania bol aj odpis goodwillu vo výške 189 248,95 eur. Až po doručení oznámenia o začatí daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobia rokov 2010, 2011 a 2012 sťažovateľka podala 14. decembra 2015 dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie za rok 2009, v ktorom vykázala daňovú stratu vo výške 202 293,72 eur. Následne začal správca dane u sťažovateľky 2. mája 2016 daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2009. Po tom, ako sťažovateľka znížila príjem o sumu odpisu goodwillu vo výške 189 248, 95 eur a odpis goodwillu zahrnula do základu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2009, konala v rozpore s § 17 ods. 18 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom do 31. decembra 2009 (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), čo správca dane považoval za porušenie uvedeného ustanovenia vzhľadom na pôvodné daňové priznanie sťažovateľky k 31. marcu 2010, keď postupovala v súlade so zákonom. Správca dane preto ďalším postupom na ústnom pojednávaní oboznámil sťažovateľku so zisteniami z daňovej kontroly a následne vyhotovil 27. júla 2016 protokol, v ktorom jej uvedené skutočnosti vytkol.

5. Krajský súd sa následne vysporiadal s jednotlivými námietkami uplatnenými sťažovateľkou v správnej žalobe. V prvom rade reagoval na námietku nesprávnej aplikácie § 17 ods. 18 zákona o dani z príjmov finančným riaditeľstvom, ako aj správcom dane (body 64 až 67 rozsudku krajského súdu). S účinnosťou od 1. januára 2005 došlo k zmene druhej vety v § 17 ods. 18 citovaného zákona, v zmysle ktorej sa do základu dane vo všeobecnosti nezahrňuje goodwill a záporný goodwill, ktorý je odpisovaný do nákladov, resp. pri zápornom goodwille znižujúci náklady, a to počas piatich rokov. Uvedená zmena sa použila už pri prvotnom podaní daňového priznania sťažovateľkou k 31. marcu 2010. V zmysle § 52h ods. 4 citovaného zákona v znení neskorších predpisov, ktorý bol účinný ako prechodné ustanovenie k 1. januáru 2010, pri odpisovaní goodwillu alebo záporného goodwillu vzťahujúceho sa na kúpu podniku alebo jeho časti, ku ktorým došlo do 31. decembra 2009, sa použijú ustanovenia zákona v znení účinnom do 31. decembra 2009 aj po tomto období, tzn. že sa použije § 17 ods. 18 účinný a platný do 31. decembra 2009, v zmysle ktorého sa tieto odpisy nezahŕňajú do základu dane. Vychádzajúc z predloženej zmluvy o kúpe časti podniku medzi [REDAKOVANÉ] (ako predávajúcim) a sťažovateľkou (ako kupujúcou) zastúpenou konateľom [REDAKOVANÉ] uzatvorenej 1. apríla 2007 (teda do 31. decembra 2009), konali daňové orgány v súlade so zákonom, keď daný odpis goodwillu sťažovateľke v zmysle daňového priznania zo 14. decembra 2015 neuznali. V tejto súvislosti podal krajský súd výklad predmetného zákonného ustanovenia (body 71 až 72 rozsudku krajského súdu), poukazujúc následne aj na dôvodovú správu k citovanej zmene zákona a prechodné ustanovenie (body 73 až 75 rozsudku krajského súdu).

Krajský súd dospel k záveru, že znenie § 17 ods. 18 zákona o dani z príjmov (účinné do 31. decembra 2009) je jasné, určité a nepripúšťa iný výklad ako ten, ktorý použili daňové orgány, keďže niet racionálneho dôvodu na odklon od jednoznačného jazykového výkladu (body 78 až 82 rozsudku krajského súdu).

6. Žalobnú námietku sťažovateľky o nesprávnom zistení skutkového stavu, ktoré bolo nedostačujúce pre riadne posúdenie veci, vyhodnotil krajský súd ako nedôvodnú. Sťažovateľka bola s výsledkami daňovej kontroly priebežne oboznamovaná, k zisteným výsledkom sa písomne vyjadrila, uskutočnilo sa aj ústne pojednávanie a až následne bolo vydané rozhodnutie. Ani vykonanie dôkazu navrhovaného sťažovateľkou a spočívajúceho v predložení aplikovaného ustanovenia zákona o dani z príjmov správcom dane kompetentnému orgánu (metodikom) na účely jeho výkladu nepovažoval krajský súd za opodstatnené (body 83 a 86 rozsudku krajského súdu).

7. Kasačnú sťažnosť sťažovateľky odôvodnenú tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon, keď nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces [§ 440 ods. 1 písm. f) SSP], rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP] a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP], najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom zamietol podľa § 461 SSP ako nedôvodnú. Najvyšší správny súd sa v celom rozsahu stotožnil s výkladom § 17 ods. 18 zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31. decembra 2009, ktorý aplikovali orgány verejnej správy, keď sťažovateľke správne znížili daňovú stratu za zdaňovacie obdobie roku 2009, a rovnako správne postupoval aj krajský súd, keď vyhodnotil rozhodnutia orgánov verejnej správy ako zákonné a správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol. Kasačný súd zdôraznil, že *„ak by zákonodarca mal v úmysle obmedziť započítanie goodwillu resp. záporného goodwillu do základu dane na určité situácie, ako je napríklad zrušenie obchodnej spoločnosti bez likvidácie, túto skutočnosť by priamo zahrnul do druhej vety § 17 ods. 18 zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2009. Z jazykového výkladu tohto ustanovenia nemožno prijať iný záver, než taký, aký prijal krajský súd, a síce, že odpisy goodwillu a záporného goodwillu sú vylúčené zo základu dane v prípade kúpy podniku. Tento výklad je podporený dôvodovou správou k novele prechodného ustanovenia §52h ods. 4 zákona o dani z príjmov, ktorá výslovne uvádza, že odpisy goodwillu a záporného goodwillu sa pri kúpe podniku, ku ktorému došlo do 31.12.2009, do základu dane nepočítajú. Kasačný súd sa taktiež stotožňuje s krajským súdom v tom, že výklad prezentovaný sťažovateľom je účelovo konštruovaný tak, aby vytvoril variant právnej úpravy v končenom dôsledku vyhovujúci sťažovateľovi a obchádzajúci zmysel a účel právnej úpravy“.*

II.

Argumentácia sťažovateľky

8. Podľa názoru sťažovateľky najvyšší správny súd *„nesprávnym procesným postupom dospel k výkladu predmetného ustanovenia, čím znemožnil sťažovateľovi, aby uskutočňoval jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.“*

9. Sťažovateľka sa domnieva, že zmluva, ktorú uzatvorila s [REDAKOVANÉ], nie je zmluvou o zrušení, splynutí alebo rozdelení spoločnosti, ale zmluvou o predaji časti podniku, a teda konanie zo strany sťažovateľky spočívajúce v zahrnutí odpisu goodwillu, ktorý vznikol

na základe kúpy časti podniku, bolo v celom rozsahu v súlade s príslušnými účtovnými a daňovými predpismi. V tejto súvislosti krajskému súdu, ako i orgánom verejnej správy (neúspešne) navrhovala ako dôkaz vykonanie výkladu § 17 ods. 18 zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31. decembra 2009 na účely odstránenia rozporov v právnom posúdení veci. A to najmä z toho dôvodu, že súdna prax ako i legislatíva od roku 2010 ustanovujú, že práve goodwill a aj záporný goodwill majú byť zahrnuté do základu dane, pretože daňový subjekt získa buď kladný, alebo záporný rozdiel medzi reálnou hodnotou nadobudnutého majetku a kúpnou cenou a prevzatými záväzkami.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

10. Ústavný súd vzhľadom na svoju doterajšiu judikatúru považuje za potrebné v prvom rade pripomenúť, že nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. 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. Z tohto postavenia ústavného súdu vyplýva, že môže preskúmať rozhodnutie všeobecného súdu v prípade, ak v konaní, ktoré mu predchádzalo, alebo samotným rozhodnutím došlo k porušeniu základného práva alebo slobody. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť teda predmetom kontroly zo strany ústavného súdu iba vtedy, ak by ním vyvedené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňované a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 395/2019).

11. Ústavná sťažnosť sťažovateľky smeruje proti napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu vydanému v systéme správneho súdnictva. V tomto kontexte je potrebné zdôrazniť, 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. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, proti ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (III. ÚS 502/2015, IV. ÚS 596/2012). Taktiež treba mať na zreteli, že správne konanie nie je kontradiktórnym konaním rovnako ako rozhodovanie v správnom súdnictve vzhľadom na to, že jeden z účastníkov konania v správnom súdnictve je vždy orgán verejnej moci, ktorý rozhodoval o právach, právom chránených záujmoch a povinnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, pričom predmetom konania pred správnym súdom je v zásade preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy (IV. ÚS 308/2011).

12. Vychádzajúc z uvedeného, bolo úlohou ústavného súdu v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti v zmysle § 56 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“) posúdiť, či tieto požiadavky kladené na rozhodnutie najvyšší správny súd rešpektoval minimálne v takej miere, ktorá je z ústavnoprávneho hľadiska akceptovateľná a udržateľná, a na tomto základe formulovať záver, či nie je ústavná sťažnosť zjavne neopodstatnená.

13. O zjavnej neopodstatnenosti ústavnej sťažnosti (návrhu) možno hovoriť predovšetkým vtedy, ak namietaným postupom orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu toho základného práva, ktoré označil sťažovateľ, pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi napadnutým postupom tohto orgánu a základným právom, ktorého porušenie sa namietalo, ale aj vtedy, ak v konaní pred orgánom verejnej moci vznikne procesná situácia alebo procesný stav, ktoré vylučujú, aby tento orgán porušoval uvedené základné právo, pretože uvedená situácia alebo stav takú možnosť reálne nepripúšťajú (IV. ÚS 16/04, II. ÚS 1/05, II. ÚS 20/05, IV. ÚS 55/05, IV. ÚS 288/05).

14. Najvyšší správny súd si ako prvé v bodoch 11 až 17 napadnutého rozsudku ustálil sťažnostné námietky sťažovateľky, ktoré vo svojej podstate kopírujú jej námietky uplatnené v ústavnej sťažnosti. V bodoch 23 až 30 sa vyčerpávajúco vysporiadal s kľúčovou námietkou sťažovateľky spočívajúcou v rozdielom výklade § 17 ods. 18 zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31. decembra 2009 vo vzťahu k odpisu goodwillu vo výške 189 248,95 eur (bod 7 tohto rozhodnutia). Na doplnenie kasačný súd v bode 31 uviedol, že najvyšší súd už v rozsudku sp. zn. 5Sžf/26/2016 z 26. januára 2017 konštatoval, že zákon o dani z príjmov v znení účinnom do 31. decembra 2009 v § 17 ods. 18 upravoval, že goodwill a badwill (záporný goodwill) sa nemajú do základu dane zarátavať.

15. Po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku ústavný súd dospel k záveru, že najvyšší správny súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy, ktorými by poprel ich účel a význam. Najvyšší správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku primeraným spôsobom reagoval na námietky sťažovateľky vznesené v kasačnej sťažnosti. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu nie je svojvoľný ani zjavne neodôvodnený a nevyplýva z neho ani taká aplikácia príslušných právnych noriem, ktorá by bola popretím ich podstaty a zmyslu. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskovú skutočnosť dôležitú pre rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľky, ktorou bol výklad sporného zákonného ustanovenia.

16. Skutočnosť, že sa sťažovateľka s názorom súdu nestotožňuje, nepostačuje sama osebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozsudku. 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 s právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok.

17. Je potrebné opätovne dodať, že sťažovateľka si nemôže zamieňať prieskumnú právomoc všeobecného súdu rozhodujúceho o mimoriadnom opravnom prostriedku (tu rozhodnutia najvyššieho správneho súdu v sťažnostnom konaní) s posúdením rozhodnutia takého súdu v konaní o ústavnej sťažnosti. Ústavný súd nerozhoduje v predmetnej (tu správnej) veci (nerieši „kauzu“), ale posudzuje „len“ ústavnú udržateľnosť napadnutého rozhodnutia. Ak by aj sám dospel (pri riešení na úrovni zákona) k odlišným záverom, nie je to dôvod na zrušenie ústavnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia, ak subjekt rozhodovania odôvodnil svoje závery dostatočnými a bez zjavného excesu produkovanými úvahami na svojej, teda zákonnej alebo podzákonnej, úrovni (m. m. IV. ÚS 399/2022).

18. Na základe uvedeného ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky namietajúcu porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

19. Keďže ústavná sťažnosť sťažovateľky bola odmietnutá ako celok, rozhodovanie o ďalších návrhoch v uvedenej veci stratilo opodstatnenie, 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 28. mája 2024

Libor Duľa
predseda senátu