



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 76/2018-34

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 1. februára 2018 v senáte zloženom z predsedu Ladislava Orosza, zo sudkyne Ľudmily Gajdošíkovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcu Miroslava Duriša predbežne prerokoval sťažnosť [REDACTED], zastúpeného advokátkou JUDr. Margitou Medveczkou, Drotárska cesta 68, Bratislava, vo veci namietaného porušenia základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 44/2015 z 22. marca 2017 a takto

r o z h o d o l :

Sťažnosť [REDACTED] o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 19. júna 2017 doručená sťažnosť [REDACTED] (ďalej len „sťažovateľ“), ktorou namieta porušenie svojich základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 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 súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 3 Sžf 44/2015 z 22. marca 2017 (ďalej len „rozsudok najvyššieho súdu“).

Zo sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ je pozemkovým spoločenstvom založeným podľa «*zák. č. 181/1996 Z. z. o pozemkových spoločenstvách (ďalej len „pôvodný ZoPS“)* a zapísaným do Registra pozemkových spoločenstiev, vedenom Okresným úradom v Bratislave, pozemkový a lesný odbor pod registračným číslom LS-1/1996. V súlade s ust. § 31 zákona č. 97/2013 Z. z. o pozemkových spoločenstvách, ktorý zrušil pôvodný ZoPS, prispôbil sťažovateľ svoje právneho pomery ustanoveniam tohto zákona.».

Sťažovateľ uvádza, že jeho právny predchodca Spolok bývalých urbarialistov v [REDAKOVANÉ] bol založený ako starý tzv. „tereziánsky urbár“, „a spravoval sa zákonným článkom XIX z roku 1898 o štátnom spravovaní obecných a niektorých iných lesov a hôľ, ako aj o úprave hospodárskej správy spoločne užívaných lesov a hôľ, ktoré sú nedielnym vlastníctvom komposesorátov a bývalých urbarialistov, čo vieme preukázať zápisom v pozemkovoknižnej vložke č. [REDAKOVANÉ] pod bodom B. 1 zo dňa 17. 11. 1911 pod č. 6065, kde je zápis: spoločné užívanie lesného územia spadajúce pod účinnosť zákona XIX., § 25 z roku 1898“.

Sťažovateľ sa žalobou z 29. mája 2013 podanou Krajskému súdu v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, Banská Bystrica (ďalej len žalovaný“), č. 1100302/1/75050/2013/5248 z 27. februára 2013 a č. 1100302/1/89797/2013/5248 z 27. februára 2013, ktorými žalovaný potvrdil rozhodnutia Daňového úradu Bratislava, ktorým mu bola vyrubená daň z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobia rokov 2016 a 2017. Krajský súd žalobu sťažovateľa rozsudkom č. k. 2 S 147/13-33 z 3. decembra 2014 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) zamietol. Na podklade sťažovateľom podaného odvolania následne najvyšší súd napadnutým rozsudkom potvrdil rozsudok krajského súdu.

Sťažovateľ zastáva názor, že jeho označené práva boli porušené tým, že najvyšší súd „vychádzal v tejto veci z praxe orgánov finančnej správy, keď si osvojil ich aplikáciu

ustanovenia § 12 ods. 2 ZDP, (toto ustanovenie preferovali oba súdy, ktoré vo veci rozhodovali), bez toho, aby aplikoval ust. § 13 ods. 2 ZDP, resp. bez toho, aby nepoužitie citovaného ustanovenia, ktoré je v prospech sťažovateľa, náležite zdôvodnili.

Teda nie je to zákon, alebo zákonné ustanovenie, ktoré definuje povinnosť platiť dane, ale je to prax orgánov finančnej správy, a to je v rozpore s ust. čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky...

... nerešpektoval jeho špecifické postavenie, účel jeho založenia a špecifický predmet podnikania.

Toto špecifické postavenie žalobcu vyplýva už z formy jeho založenia – zákon ako jedinú právnu formu organizácie a správy spoločnej nehnuteľnosti pre vlastníkov spoločnej nehnuteľnosti pripúšťa pozemkové spoločenstvo, v zmysle pôvodného ZoPS.“.

Po poukázaní na § 22 ods. 1 a 2 zákona č. 326/2005 Z. z. o lesoch v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o lesoch“) uvádza, že „nemôže v lesoch hospodáriť podľa svojej ľubovôle, ale je povinný – a bol týmto povinný aj v rokoch 2007 až 2008 – pridržovať sa lesného hospodárskeho plánu, stanoveného v tom čase Okresným lesným úradom v Bratislave.

Sťažovateľ teda neťažil preto, aby dosiahol zisk z podnikania, ale žalobca ťažil drevo preto, lebo mu to prikazoval zákon - prostredníctvom lesného hospodárskeho plánu, ktorý mu zároveň aj určil, koľko dreva má vyťažiť...

Na tomto základe nie je možné použiť analógiu s Hokejovým klubom [REDAKOVANÉ] v konaní (3 Sžf 43/2009) a jeho príjmami z reklamnej činnosti – ide tu o porovnanie dvoch neporovnateľných činností.

Sťažovateľovi vyplýva jeho povinnosť hospodáriť na pôde a lesných pozemkoch priamo zo zákona, ktorý sa opiera o čl. 44 Ústavy SR, kdežto hokejový klub reklamu potrebuje, aby generoval zdroje na financovanie hlavného predmetu činnosti (ako vyplýva z poslednej vety na str. 4 namietaného Rozsudku NS SR)

Preto je dôvodné použiť v prípade sťažovateľa ust. § 13 ods. 1 písm. a) ZDP v znení platnom do 31. 12. 2007...“.

Obdobne je presvedčený, že aj „prenájom pozemkov - pôdy, ktorá patrí do spoločnej nehnuteľnosti – nebol v roku 2006 a 2007 podnikaním v zmysle živnostenského zákona,

pretože nájom bol živnosťou len v prípade, ak prenajímateľ poskytuje aj iné služby spojené s prenájomom nehnuteľností, a tieto sťažovateľ neposkytoval a ani neposkytol.

Na základe vyššie uvedeného je zrejmé, že aj predaj dreva, ktorý bol získaný povinnou ťažbou, predpísanou zákonom, ako aj príjem z prenájmu, ktorý nie je podnikaním, pretože nenapĺňa zákonom stanovené znaky podnikania ale je zahrnutý v účele sťažovateľa - hospodárenie na spoločnej nehnuteľnosti a obstarávanie spoločných vecí, vyplývajúcich zo spoluvlastníctva k nej - má byť v zmysle citovaného zákonného ustanovenia oslobodený od dani z príjmov.

Ak by to tak nebolo, a prijali by sme prax orgánov finančnej správy a jej extenzívny výklad ust. § 12 ods 2 ZDP, príjmy z každej činnosti, ktorú v tom čase realizovali pozemkové spoločenstvá, a z ktorej by bolo možné dosiahnuť zisk, by mali podliehať dani, a preto by bolo ust. § 13 ods. 1 písm. a) ZDP nadbytočné.

Navyše, sporná prax orgánov finančnej správy vznikla až neskôr, nie v roku 2006 alebo 2007, kedy vznikli dané príjmy... Tá sa zmenila až po 01. 01. 2008, kedy zákonodarca upravil ZDP tak, že pozemkové spoločenstvá vypustil z okruhu daňovníkov podľa ust. § 12 ods. 3 ZDP, a teda až od tohto momentu upravil ich zdaňovanie. Do toho času však prax orgánov finančnej správy nebola taká prísna voči pozemkovým spoločenstvám, čo potvrdzuje aj ten fakt, že kontrola bola pozemkovému spoločenstvu nariadená až v rokoch 2013, teda viac ako 6, resp. 7 rokov po skončení daného daňového obdobia...“.

Podľa názoru sťažovateľa napadnutý rozsudok najvyššieho súdu nie je ani dostatočne odôvodnený. Nie je z neho zrejmé, prečo sa najvyšší súd „odvolal na rozhodnutie vo veci Hokejového klubu [REDAKOVANÉ], v prípade ktorého boli riešené príjmy z reklamy, a prečo sa nevysporiadal s námietskou, že ustanovenia § 13 os. 1 písm. a) ZDP pozemkovému spoločenstvu oslobodilo všetky príjmy, plynúce z činnosti, na ktorej účel títo daňovníci vznikli s výnimkou príjmov z činností, ktoré sú podnikaním“.

Zároveň podľa názoru sťažovateľa v predmetnej veci „nebol dodržaný princíp právnej istoty, nestrannosti a zásada rovnosti strán.

Ako sme už uviedli, samotný Najvyšší súd konštatuje, že aplikácia ust. § 12 ods. 2 ZDP spôsobuje pri výklade problémy. Dávame do pozornosti Ústavného súdu, že prax orgánov finančnej správy v tejto veci je síce jednotná, ale je otázná, či je v súlade so

zákonom, a či priklonením sa k tejto praxi neboli porušené práva žalobcu a zásada rovnosti strán v konaní.

Je síce zrejmé, že záujem štátu je v tomto prípade nadradený, ale nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrúbení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, ale nie sú oprávnené ho aplikovať nad rámec daný im zákonom. Ak im to NS SR prebratím ich argumentácie umožnil, porušil zásadu rovnosti strán.“.

Vzhľadom na uvedené sťažovateľ navrhuje, aby ústavný súd jeho sťažnosť prijal na ďalšie konanie a následne vydal tento nálezh:

„1. Základné právo sťažovateľa [REDAKOVANÉ] na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky a právo na spravodlivý proces podľa čl. 1 (správne čl. 6 ods. 1, pozn.) Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3 Sžf 44/2015 zo dna 22. marca 2017 bolo porušené.

2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k 3 Sžf 44/2015 zo dňa 22. marca 2017 sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.

3. Sťažovateľ má nárok na náhradu trov konania, tak ako budú vyčíslené na ústnom pojednávaní.“

II.

Ústavný súd rozhoduje podľa čl. 127 ods. 1 ústavy o sťažnostiach 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.

Ústavný súd každý návrh na začatie konania 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

sťažovateľa a zisťuje, či nie sú dané dôvody na odmietnutie návrhu 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 ktorých prerokovanie 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. Ak ústavný súd navrhovateľa na také nedostatky upozornil, uznesenie sa nemusí odôvodniť.

Podľa § 20 ods. 4 zákona o ústavnom súde je ústavný súd viazaný návrhom na začatie konania. Viazanosť ústavného súdu návrhom na začatie konania sa prejavuje vo viazanosti petitom, teda tou časťou sťažnosti, v ktorej sťažovateľ špecifikuje, akého rozhodnutia sa domáha (§ 20 ods. 1 zákona o ústavnom súde), čím zároveň vymedzí rozsah predmetu konania pred ústavným súdom z hľadiska požiadavky na poskytnutie ústavnej ochrany. Vzhľadom na to môže ústavný súd rozhodnúť len o tom, čoho sa sťažovateľ domáha v petite svojej sťažnosti, a vo vzťahu k tomu subjektu, ktorého označil za porušovateľa svojich práv. Platí to predovšetkým v situácii, keď je sťažovateľ zastúpený zvoleným advokátom. (m. m. II. ÚS 19/05, III. ÚS 2/05, IV. ÚS 287/2011). Text uvedený mimo petitu považuje ústavný súd za súčasť odôvodnenia, ktoré nemôže doplniť petit.

Aplikujúc uvedené bolo predmetom predbežného prorokovania sťažovateľom namietané porušenie jeho základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu. Sťažovateľ porušenie označených práv odôvodňuje tým, že najvyšší súd vec nesprávne právne posúdil, pri odôvodnení svojho rozhodnutia nebral do úvahy špecifické postavenie sťažovateľa, účel jeho založenia, na vec aplikoval nesprávne ustanovenia zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z. z.“) a svoje rozhodnutie nedostatočne odôvodnil.

Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa čl. 47 ods. 3 ústavy všetci účastníci sú si v konaní podľa odseku 2 rovní.

Podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru každý má 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...

1. K namietanému porušeniu základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

Ústavný súd vo svojej judikatúre už viackrát zdôraznil, že vo veciach, ktoré patria do právomoci všeobecných súdov, nie je alternatívnou ani mimoriadnou opravnou inštitúciou (II. ÚS 1/95, II. ÚS 21/96, IV. ÚS 339/2013). V zásade preto nie je oprávnený posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a aplikácii právnych predpisov v konkrétnom prípade viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil (III. ÚS 78/07, IV. ÚS 27/2010). 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 (napr. I. ÚS 19/02, I. ÚS 13/01, II. ÚS 193/2010). Do sféry pôsobnosti všeobecných súdov môže ústavný súd zasiahnuť len vtedy, ak by ich konanie alebo rozhodovanie bolo zjavne nedôvodné alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné, a zároveň by malo za následok porušenie niektorého

základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 13/00, I. ÚS 139/02, III. ÚS 180/02). O svojvôli pri výklade alebo aplikácii právneho predpisu všeobecným súdom by bolo možné zase uvažovať vtedy, ak by sa jeho názor natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení tohto právneho predpisu, že by zásadne poprel ich účel a význam (napr. I. ÚS 115/02, I. ÚS 176/03, IV. ÚS 792/2013).

Obsahom základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je poskytnúť uplatňovanému právu súdnu ochranu, avšak len za predpokladu, že sú splnené procesné podmienky súdneho konania. Zmyslom tohto základného práva je umožniť každému reálny prístup k súdu a tomu zodpovedajúca povinnosť súdu konať vo veci. K jeho porušeniu by mohlo dôjsť v tom prípade, ak by bola komukoľvek odmietnutá možnosť domáhať sa svojho práva na nezávislom a nestrannom súde, teda pokiaľ by súd odmietol konať a rozhodovať o podanom návrhu fyzickej osoby alebo právnickej osoby (IV. ÚS 103/2014).

Podľa konštantnej judikatúry ústavného súdu (napr. IV. ÚS 77/02, IV. ÚS 299/04, II. ÚS 78/05) do obsahu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy patrí aj právo každého na to, aby sa v jeho veci rozhodovalo podľa relevantnej právnej normy, ktorá tvorí súčasť právneho poriadku Slovenskej republiky alebo tvorí súčasť takých medzinárodných zmlúv, ktoré Slovenská republika ratifikovala a boli vyhlásené spôsobom, ktorý predpisuje zákon. Súčasne má každý právo na to, aby sa v jeho veci vykonal ústavne súladný výklad aplikovanej právnej normy, t. j. k reálnemu poskytnutiu súdnej ochrany dôjde len vtedy, ak sa na zistený stav veci použije ústavne konformným spôsobom interpretovaná platná a účinná právna norma (m. m. II. ÚS 249/04, IV. ÚS 23/05, I. ÚS 236/06, III. ÚS 363/06).

V rámci správneho súdnictva súdy preskúmavajú zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov. Úlohou súdu (či už prvostupňového alebo odvolacieho) v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Je potrebné vziať do úvahy, že správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo

rozhodnutia orgánu verejnej správy. Vychádzajúc z týchto špecifických črt správneho súdnictva ústavný súd posudzoval aj dôvodnosť námietok sťažovateľa proti postupu najvyššieho súdu.

Najvyšší súd napadnutým rozsudkom podľa § 219 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku účinného do 30. júna 2016 (ďalej len „OSP“) potvrdil rozsudok krajského súdu ako vecne správny. V odôvodnení svojho rozhodnutia najvyšší súd v časti relevantnej pre toto konanie uviedol, že z rozhodovacej činnosti mu je známe, že *«aplikácia ust. § 12 ods. 2 ZDP spôsobuje pri výklade problému. Prax orgánov finančnej správy je jednotná v tom, že ustanovenie § 12 ods. 2 ZDP obsahuje autonómnu definíciu činností, z ktorých daňové subjekty nezaložené na podnikanie podľa zákonodarcu môžu dosiahnuť zisk. Zákon o dani z príjmov vychádza z koncepcie rozčlenenia príjmov a nákladov na zdaňovanú a nezdaňovanú časť. Teda napriek skutočnosti, že ide o daňový subjekt nezaložený na podnikanie, zákonom vymenované príjmy podliehajú dani. Už v právnej veci 3 Sžf 43/2009 [Hokejový klub ████████ c/a Daňové riaditeľstvo SR] sa tento problém vyskytol ako systémový, keďže neumožňuje daňovým subjektom generovať z týchto činností zdroje na financovanie hlavného predmetu činnosti a kvalifikovať ich ako oslobodené príjmy v zmysle § 13 ods. 1 písm. a/ ZDP. Týmto spôsobom každý daňový subjekt má i „kvázi podnikateľskú časť, ktorú musí zdaňovať“. V prípade žalobcu išlo príjmy z nájomného a z predaja drevnej hmoty, ktoré patria medzi výslovne pomenované príjmy ako zdroje zisku.»*

Pri preskúvaní napadnutého rozsudku najvyššieho súdu ústavný súd vychádzal zo svojho ustáleného právneho názoru, podľa ktorého 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).

Ústavný súd si preto zaobstaral aj rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu sťažovateľa ako nedôvodnú. Svoje rozhodnutie odôvodnil takto: «Podľa § 12 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z...

Podľa § 12 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z...

Podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z. z...

Podľa § 17 ods. 2 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z. z...

Podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z...

Zákon č. 563/2009 Z. z. zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 181/1995 Z. z. spoločenstvo s cieľom racionálne hospodáriť na spoločnej nehnuteľnosti a obstarávať spoločné veci vyplývajúce zo spoluvlastníctva k nej môže

a) vykonávať poľnohospodársku prvovýrobu a s tým súvisiace spracovanie alebo úpravu poľnohospodárskych produktov,

b) hospodáriť v lesoch a na vodných plochách, ak túto činnosť upravujú osobitné predpisy, spoločenstvo vykonáva túto činnosť v súlade s týmito osobitnými predpismi.

Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 181/1995 Z.z. podnikateľskú činnosť, ktorá nie je uvedená v odseku 1, môže spoločenstvo vykonávať len za podmienok ustanovených osobitnými predpismi.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových

subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne, ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

Zákon 595/2003 Z. z. upravuje daň z príjmov fyzickej osoby alebo právnickej osoby a spôsob platenia a vyberania dane. Žalobca je právnickou osobou nezaloženou na podnikanie, ktorej právny status sa spravuje predovšetkým zákonom č. 181/1995 Z. z. Počas výkonu kontroly správnosti určenia daňovej povinnosti za zdaňovacie obdobie roku 2006 správca dane zistil, že žalobca uzatvoril zmluvy o nájme nehnuteľného majetku s viacerými fyzickými osobami a za predmetný prenájom získal finančné prostriedky v celkovej sume 4.001.997,30 Sk. Za zdaňovacie obdobie roku 2007 správca dane zistil, že žalobca uzatvoril zmluvy o nájme nehnuteľného majetku a za predmetný prenájom získal finančné prostriedky v celkovej sume 2.111.680,- Sk.

Žalobca vo svojej argumentácii poukazuje na § 12 ods. 3 a § 13 ods. 1 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov platného do 31. 12. 2007 nesprávne interpretoval zákon účinný v čase rozhodnom pre toto konanie. Opomenul dikciu § 12 ods. 2 citovaného zákona, podľa ktorého predmetom dane daňovníka, ktorý nie je založený alebo zriadený na podnikanie, sú príjmy, definované v § 12 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z., ako príjmy z činností, ktorými dosahuje zisk alebo ktorými sa dá zisk dosiahnuť, a to vrátane príjmov z predaja majetku, príjmov z nájomného, príjmov z reklám, príjmov z členských príspevkov a príjmov, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43.

Z uvedeného vyplýva, že predmetom dane žalobcu v kontrolovanom období rokov 2006 a 2007 boli aj príjmy z činností, ktorými dosiahol zisk, vrátane príjmov z nájomného, pričom je z hľadiska posúdenia vzniknutej daňovej povinnosti právne irelevantné, či je alebo nie je uvedená činnosť zaradená medzi živnosti podľa zákona č. 455/1991 Zb. Príjmy z prenájmu sú uvedené ako jeden z druhu príjmov, ktorým sa dosahuje zisk a ktoré tvoria predmet dane daňovníka nezaloženého za účelom podnikania (§ 12 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z.) a preto ich nemožno považovať za príjmy od dane oslobodené podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona. Zároveň súd súhlasí so žalovaným v presvedčení, že v žiadnom ustanovení zákona nie je uvedené, že dosahovanie príjmu z prenájmu možno považovať za vykonávanie základnej činnosti spoločenstva vymedzenej osobitnými predpismi.

Na základe hore uvedeného bolo nevyhnutné považovať žalobcom prijaté nájomné za príjem, ktorý je predmetom dane z príjmov. V súlade s § 17 ods. 2 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. sa žalobcovi za rok 2006 zvýšil základ dane o 4.001.997,30 Sk a za rok 2007 o 2.111.680,- Sk. Súd je v zhode so žalovaným toho názoru, že príjmy z prenájmu (z činnosti, ktorou sa dosahuje zisk) sú priamo uvedené ako jeden z druhov príjmov, ktoré tvoria predmet zdanenia daňovníka nezaloženého za účelom podnikania a tým sú vylúčené z príjmov oslobodených od dane podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z. z.

Pokiaľ ide o predaj drevnej hmoty, nemožno túto činnosť považovať za účel založenia žalobcu. Pokiaľ by tomu tak bolo, jeho založenie by nepodliehalo (nebolo by to potrebné) podmienkam zákona č. 181/1995 Z. z.. Žalobca ako spoločenstvo podľa zákona č. 181/1995 Z. z. bol založený s cieľom racionálne hospodáriť na spoločnej nehnuteľnosti a obstarávať spoločné veci vyplývajúce zo spoluvlastníctva k nej, čo je nepochybne obsahovo činnosť rozdielna od činnosti (ťažby dreva) vyššie uvedenej. Súd zároveň poukazuje na to, že z dikcie vyššie citovaného ustanovenia § 3 ods. 2 zákona č. 181/1995 Z. z. vyplýva, že hospodárenie v lesoch zo strany žalobcu je podnikaním.

Žalobca za kontrolované obdobie v roku 2006 prijal finančné prostriedky v hotovosti za ťažbu dreva v celkovej sume 62.000,- Sk a v roku 2007 v celkovej sume 46.500,- Sk. Predaj drevnej hmoty nemožno považovať za výkon základnej činnosti, jedná sa o príjem, ktorý súvisí s podnikateľskou činnosťou, a preto príjmy z tejto činnosti sú predmetom dane.

Zároveň je nutné poukázať na § 12 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z., z ktorého dikcie vyplýva, že predmetom dane daňovníka, akým je i žalobca, sú okrem iného aj príjmy z predaja majetku. Drevná hmota je nepochybne majetkom žalobcu a jej predaj preto nie je oslobodený od dane podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z. z.. Hore uvedené príjmy žalobca nezahrnul do príjmov na zdanenie, čím porušil § 12 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. Z uvedeného hľadiska žalobca posúdil zistený skutkový stav po vecnej i právnej stránke správne.“

Ako z už citovaného vyplýva, najvyšší súd sa vo svojom rozhodnutí stotožnil s rozsudkom krajského súdu a tento v súlade s § 219 ods. 1 OSP ako vecne správny potvrdil, pričom svoje rozhodnutie v ďalšej časti odôvodnil už len stručným poukázaním na význam § 12 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. a na svoju doterajšiu rozhodovaciu prax.

Podľa § 250ja ods. 3 OSP ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie. Inak o odvolaní rozhodne spôsobom podľa § 219 až § 221 tohto zákona.

Podľa § 219 ods. 2 OSP ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Z citovaných ustanovení Občianskeho súdneho poriadku účinného do 30. júna 2016 vyplýva, že v prípade, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia súdu prvého stupňa, nemusí už v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádzať (kopírovať, pozn.) všetky dôvody uvedené v rozhodnutí súdu prvého stupňa, ale môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého prvostupňového rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody. Uvedené však neznamená, že odvolací súd opomenie ústavné limity, ktoré každý súd musí dodržiavať pri odôvodňovaní svojich rozhodnutí.

Aj podľa judikatúry ústavného súdu súčasťou obsahu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je aj právo účastníka konania na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia (napr. IV. ÚS 115/03, II. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06), t. j. na také odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Všeobecný súd však 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. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového, ale aj odvolacieho), ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (napr. IV. ÚS 115/03, III. ÚS 209/04, III. ÚS 25/06). Podľa judikatúry ústavného súdu je v zásade postačujúce, ak odvolací súd odkáže v odôvodnení svojho rozhodnutia na odôvodnenie rozhodnutia súdu prvého stupňa, pokiaľ sa s ním úplne stotožňuje a pokiaľ súčasne dáva odpovede aj na podstatné argumenty sťažovateľa uvedené v jeho odvolaní, ako aj vtedy, ak sa odvolací súd sám vysporiada v odôvodnení svojho rozhodnutia s argumentmi uvedenými v odvolaní, pokiaľ sa s týmito argumentmi prednesenými v konaní pred ním nevysporiadal už súd prvého stupňa (m. m. II. ÚS 155/2013, II. ÚS 329/2016).

V posudzovanom prípade je napadnutý rozsudok najvyššieho súdu odôvodnený síce stručne, no tým, že najvyšší súd potvrdil správnosť záverov krajského súdu, a zároveň vzhľadom na obsah odvolania sťažovateľa premietnutý do odôvodnenia svojho rozsudku sa vyjadril len k otázke, ktorú považoval za podstatnú pre danú vec, ho možno považovať za ústavne udržateľný. Na druhej strane z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že krajský súd sa v dostatočnej miere zaoberal jednotlivými námietkami sťažovateľa uvedenými v jeho žalobe (totožnými s tými, ktoré neskôr uviedol aj vo svojom odvolaní a následne aj v sťažnosti pred ústavným súdom, pozn.), tieto primeraným spôsobom vyhodnotil a svoje závery primeraným spôsobom odôvodnil. Krajský súd v preskúmvanej veci postupoval v medziach svojej právomoci a v súlade s na vec sa vzťahujúcimi právnymi predpismi. Ústavný súd po oboznámení sa s obsahom rozsudku krajského súdu a naň nadväzujúcim rozsudkom najvyššieho súdu v kontexte so sťažovateľom namietanou nesprávnou interpretáciou či aplikáciou dotknutých právnych predpisov, na ktoré krajský súd

odkazuje v odôvodnení svojho rozsudku (ale aj najvyšší súd v odôvodnení napadnutého rozsudku, pozn.), nezistil taký výklad a aplikáciu príslušných ustanovení všeobecne záväzných právnych predpisov, ktorá by bola popretím ich podstaty a zmyslu. Práve naopak, podľa názoru ústavného súdu je výklad a závery krajského súdu a naň nadväzujúce závery najvyššieho súdu v napadnutom rozsudku z ústavného hľadiska udržateľné. Vzhľadom na svoj už spomínaný ustálený právny názor, podľa ktorého odôvodnenia rozhodnutí prvostupňového súdu a odvolacieho súdu nemožno posudzovať izolovane, pretože z hľadiska predmetu konania tvoria jeden celok, a tak je potrebné ich aj komplexne posudzovať, ústavný súd konštatuje, že odôvodnenie napadnutého rozsudku najvyššieho súdu v spojení s odôvodnením rozsudku krajského súdu spĺňa všetky požiadavky vyplývajúce zo základného práva na súdnu ochranu vo vzťahu k odôvodneniu súdneho rozhodnutia, pretože jasne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutí vo veci sťažovateľa.

V nadväznosti na uvedené ústavný súd poukazuje aj na svoju judikatúru, v ktorej už viackrát zdôraznil, že nejde o porušenie základného práva na súdnu ochranu, ak súd nerozhodne podľa predstáv účastníka konania a jeho návrhu nevyhoví, ak je takéto rozhodnutie súdu v súlade s objektívnym právom (napr. IV. ÚS 340/04, II. ÚS 519/2012, II. ÚS 140/2013).

Z § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde vyplýva, že jednou z možností, pre ktoré môže ústavný súd odmietnuť sťažnosť sťažovateľa už pri predbežnom prerokovaní, je jej zjavná neopodstatnenosť. V súlade s konštantnou judikatúrou ústavného súdu je sťažnosť zjavne neopodstatnená vtedy, keď namietaným postupom alebo namietaným rozhodnutím príslušného orgánu verejnej moci nemohlo dôjsť k porušeniu základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, 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, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, tiež napr. I. ÚS 4/00, II. ÚS 101/03, IV. ÚS 136/05, III. ÚS 198/07). K iným

dôvodom, ktoré môžu zakladať záver o zjavnej neopodstatnenosti sťažnosti, nesporne patrí aj ústavnoprávny rozmer, resp. ústavnoprávna intenzita namietaných pochybení, resp. nedostatkov v činnosti alebo rozhodovaní príslušného orgánu verejnej moci, posudzovaná v kontexte s konkrétnymi okolnosťami prípadu (IV. ÚS 362/09, m. m. IV. ÚS 62/08). Ústavný súd takúto skutočnosť pri predbežnom prerokovaní sťažnosti nezistil.

Vychádzajúc z uvedeného, ústavný súd dospel k záveru, že medzi namietaným porušením základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 47 ods. 3 ústavy a napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu nie je príčinná súvislosť, ktorá by mala za následok porušenie sťažovateľom označených práv, a preto sťažnosť sťažovateľa v tejto časti odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

2. K namietanému porušeniu práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu

Sťažovateľ namieta, že napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu došlo aj k porušeniu jeho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Ústavný súd v tejto súvislosti v zhode s Európskym súdom pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“) považuje za potrebné poukázať na to, že označený článok dohovoru nie je aplikovateľný vo veci sťažovateľa.

Článok 6 ods. 1 dohovoru garantuje spravodlivý proces pri rozhodovaní súdu o „občianskych právach a záväzkoch“ alebo o oprávnenosti „akéhokoľvek trestného obvinenia“. Podľa judikatúry ESLP 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 nevyklučuje, že aj konania kvalifikované vnútroštátnym právom ako súčasť verejného práva môžu spadať do pôsobnosti čl. 6 dohovoru v jeho občianskoprávnej časti, ak je ich výsledok rozhodujúci pre práva a povinnosti súkromného charakteru. Podľa názoru ESLP však daňové záležitosti patria do tvrdého jadra výsad verejnej moci a verejný charakter vzťahu medzi daňovým

subjektom a správcom dane prevláda. Napokon EŠLP 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 EŠLP z 12. 7. 2001).

Ústavný súd v nadväznosti na právne názory EŠLP 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 veci v niektorých prípadoch možno, vychádzajúc zo znenia dohovoru, podradiť pod pojem trestné obvinenie, kde je daná aplikovateľnosť dohovoru, no len vtedy, ak ide o ukladanie daňových sankcií (napríklad pokút alebo v minulosti zvýšenia dane). Keďže však všeobecné súdy na základe žaloby sťažovateľa preskúmavali zákonnosť rozhodnutí finančného riaditeľstva, ktorými bol potvrdený dodatočný platobný výmer daňového úradu, ktorým bol vyrubený sťažovateľovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb (a nie daňová sankcia), ústavný súd dospel k záveru, že čl. 6 ods. 1 dohovoru nie je v tomto prípade *ratione materiae* aplikovateľný (m. m. I. ÚS 241/07, II. ÚS 535/2016).

Na základe uvedeného ústavný súd túto časť sťažnosti odmietol podľa § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

Keďže ústavný súd sťažnosť sťažovateľa odmietol, bolo bez právneho významu zaoberať sa jeho ďalšími požiadavkami obsiahnutými v petite sťažnosti.

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

V Košiciach 1. februára 2018