

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/76/2014
Identifikačné číslo spisu:	1010201295
Dátum vydania rozhodnutia:	15.04.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Alena Poláčková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:1010201295.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Kováčovej a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu: Slovenský plynárenský priemysel, a. s., Mlynské nivy 44/a, 825 11 Bratislava, IČO: 35 815 256, právne zastúpený: Advokátska kancelária AKMG, s.r.o., Dolná 6A, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/10739-70352/2010/990311-r z 28. júna 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S 233/2010-766 z 28. marca 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S 233/2010-766 z 28. marca 2014 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/221/10739-70352/2010/990311-r z 28. júna 2010 z r u š u j e a v e c v r a c i a na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 2 517,97,-€, z toho 198,-€ za zaplatené súdne poplatky a 2 319,97,- € za trovy právneho zastúpenia, všetko do troch dní od právoplatnosti tohto rozsudku do rúk právneho zástupcu žalobcu, Advokátska kancelária AKMG, s.r.o., Dolná 6A, 974 01 Banská Bystrica, č. ú. XXXXXXXXXXXX/XXXX, vedený v R.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e :

Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 4S/233/2010-766 z 28. marca 2014 zamietol žalobu žalobcu, podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/221/10739-70352/2010/990311-r z 28. júna 2010, ktorým zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 500/230/6159/10/Bri z 12. marca 2010, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov vyberanej zrážkou za zdaňovacie obdobie roku 2003 v sume 15 435 195,94,-€. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že z obsahu administratívneho spisu krajský súd zistil, že Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „daňový úrad“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu v konaní č. 500/323/1491/10/Reh, ktorej predmetom bola daň z príjmov vyberaná zrážkou podľa zákona

č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov (ďalej len „zákon o DP“) za zdaňovacie obdobie 2003.

Daňová kontrola bola 2. júla 2009 prerušená rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly č. 500/323/14515/09/Sol z 26. júna 2009 z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií za účelom preverenia skutočností potrebných pre určenie alebo preverenie základu dane a dane. Daňová kontrola pokračovala po prijatí odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií dňa 22.12.2009.

Krajský súd ďalej zistil, že daňovou kontrolou bolo zistených množstvo významných skutočností týkajúcich sa spoločnosti Slovak Gas Holding B.V., so sídlom Eleanor Rooseveltlaan 3, 2719 AB Zoetermeer, Holandsko (ďalej len „SGH“), ktoré mali bezprecedentný význam pri vyrubení dane z príjmov vyberanej zrážkou žalobcovi za zdaňovacie obdobie 2003.

Dňa 10. februára 2003 pôvodní akcionári žalobcu, spoločnosť Ruhrgas Mittel-und Osteuropa GmbH, so sídlom Huttropstrasse 60, 451 38 Essen, SRN (ďalej len „Ruhrgas“) a G.D.F. Investissements 2SA, so sídlom rue Curnonsky, 750 17 Paríž, Francúzsko (ďalej len „GDF“), ktorí vlastnili každý 24,5% akcií žalobcu (zvyšok, 51% vlastnila Slovenská republika prostredníctvom Fondu národného majetku), založili spoločnosť SGH. Každý zo spoločníkov vložil do základného imania spoločnosti SGH sumu 9 000,-€ (spolu 18 000,-€), teda každý tak získal 50 % majetkovú účasť.

Z Osvedčenia o založení spoločnosti SGH z 10. februára 2003 vyplýva, že spoločnosť bola založená podľa holandského práva ako obchodná spoločnosť tzv. „besloten vennootschap“ (skr. B.V.), súkromná spoločnosť s ručením obmedzeným. Predmetom činnosti spoločnosti SGH podľa jej stanov je získavanie, preberanie, držanie a scudzovanie podielov, práv alebo dokladov, ktoré oprávňujú k získavaniu podielov v kapitále spoločností, ktoré sú aktívne v oblasti trhu s plynom v strednej a východnej Európe, vrátane SPP, a.s..

Z čl. 13 stanov spoločnosti vyplýva, že správu spoločnosti tvorí riaditeľstvo, pozostávajúce buď z dvoch riaditeľov alebo štyroch riaditeľov, určených valným zhromaždením. Podľa výpisu z obchodného registra Obchodnej a priemyselnej komory pre Haagladen (okres Haag), z 10. februára 2003, boli v spoločnosti SGH 4 riaditelia, pričom dvaja riaditelia (rezidenti Nemecka) zastupovali spoločnosť Ruhrgas a dvaja riaditelia (jeden rezident Francúzska a druhý rezident Holandska) zastupovali spoločnosť GDF. Spoločnosť SGH nemala (okrem uvedených riaditeľov) vlastných zamestnancov.

Z notárskej zápisnice NZ 21271/2003 krajský súd zistil, že mimoriadne valné zhromaždenie akcionárov žalobcu, ktoré sa konalo dňa 21. marca 2003 jednomyseľne schválilo prevod 12 810 383 kusov akcií žalobcu, ktorých vlastníkom bol v tom čase nemecký akcionár (vlastnil 24,5% podiel) a taktiež prevod 12 810 383 kusov akcií, ktorých vlastníkom bol v tom čase francúzsky akcionár (vlastnil 24,5% podiel) na spoločnosť SGH.

Listom z 20. mája 2003 Ministerstvo hospodárstva SR ohľadom interpelácie predsedu vlády SR poslancom NR SR Ing. Fajnorom požiadalo žalobcu o „vyčíslenie o akú výšku daní prišla SR“ z dôvodu nadobudnutia akcií žalobcu spoločnosťou, ktorá má sídlo v Holandsku a informácie o vlastníckych pomeroch SGH a kedy sa SGH stane vlastníkom akcií žalobcu.

Z notárskej zápisnice NZ 48034/2003 krajský súd zistil, že na riadnom valnom zhromaždení žalobcu, ktoré sa konalo 16. júna 2003, bolo rozhodnuté o rozdelení dividend za rok 2002. Dividendy na vyplatenie predstavovali sumu 7 591 647 939,55 Sk, z toho 49 % tvoril podiel pre akcionára spoločnosť SGH vo výške 3 719 907 231,94 Sk. Dividendy pre spoločnosť SGH boli vyplatené z účtu žalobcu č. 01 020308 001 00/96 dňa 19. júna 2003 (zahraničný platobný príkaz č. OTF 53328 zo dňa 19.06.2003).

Žalobca v danom zdaňovacom období 2003 nezrazil a neodviedol daň z príjmov vyberanú zrážkou z príjmu vyplatenému holandskému akcionárovi spoločnosti SGH z dôvodu aplikácie čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom, podľa ktorého štát, v ktorom má sídlo spoločnosť vyplácajúca dividendy, nezdaní dividendy vyplácané touto spoločnosťou spoločnosti, ktorej majetok je úplne alebo čiastočne rozdelený na akcie a ktorá má sídlo v druhom štáte a vlastní priamo najmenej 25% majetku spoločnosti vyplácajúcej dividendy.

Podľa medzinárodnej výmeny daňových informácií nebol príjem spoločnosti SGH z prijatých dividend v Holandsku zdanený.

Ďalej z medzinárodnej výmeny daňových informácií krajský súd zistil, že 25. júna 2003 bol príjem z vyplatených dividend uložený na depozitný vklad do 1. augusta 2003. Úrok z vkladu za toto obdobie bol vo výške 357 640,20,-€.

Krajský súd ďalej zistil, že boli uzavreté dve zmluvy o pôžičke (spolu na 87 800 000,-€). Jedna zmluva

bola uzavretá 28. júla 2003 medzi spoločnosťou SGH a spoločnosťou Ruhrgas na sumu 43 900 000,-€ a druhá zmluva bola uzavretá 30. júla 2003 medzi spoločnosťou SGH a spoločnosťou GDF rovnako na sumu 43 900 000,-€.

Ďalej 1. augusta 2003 spoločnosť SGH poskytla pôžičku svojim akcionárom v sume 43 900 000,- €, t. j. spolu 87 800 000,-€. Splatnosť pôžičky bola stanovená najneskôr do 30. novembra 2003, ak sa zmluvné strany nedohodnú na predĺžení jej splatnosti. Úroková marža pôžičky bola dohodnutá vo výške 1-mesačného EURIBOR+0,25 % istiny p. a..

Dňa 28. novembra 2003 na valnom zhromaždení akcionárov spoločnosti SGH sa rozhodlo, že obom akcionárom budú vyplatené zálohy na dividendy z roku 2003 - každému akcionárovi v sume 44 150 000,-€, t. j. spolu 88 300 000,-€.

Prvé zdaňovacie obdobie spoločnosti SGH bolo od 10. februára 2003 do 31. decembra 2003. V deň splatnosti pôžičky 30. novembra 2003 došlo k zápočtu pohľadávky každého akcionára vyplývajúcej z nároku na zálohu na dividendy so záväzkom z nezaplatenej istiny pôžičky a nesplatennej časti úrokov.

Rozdiel medzi záväzkami vyplývajúcimi z nároku na zálohu na dividendy a pohľadávkami z poskytnutých pôžičiek bol vyplatený každému akcionárovi pred skončením prvého účtovného a zdaňovacieho obdobia 5. decembra 2003 vo výške 172 791,-€. Dividendy vyplatené žalobcom boli jediným významným príjmom spoločnosti SGH (tvorili 98,93 % jej celkových príjmov za rok 2003). Spoločnosť SGH okrem akcií žalobcu v roku 2003 nevlastnila žiadne akcie iných spoločností, nemala žiadne zásoby, hmotný majetok, tovar a ani podiely v iných spoločnostiach a taktiež nevlastnila žiadne vlastné priestory, ale si ich prenajímala na adrese svojho sídla v administratívnej budove spoločnosti patriacej do skupiny Gaz de France.

Z medzinárodnej výmeny daňových informácií od nemeckej daňovej správy vyplýva, že založenie spoločnej holdingovej spoločnosti SGH zabezpečilo, že žalobca bol riadený spoločnosťou GDF a Ruhrgas na základe spoločnej dohody, t. j. dôležité rozhodnutia týkajúce sa operácii žalobcu mohli byť robené len po spoločnej diskusii GDF a Ruhrgasu a dosiahnutí ich vzájomnej dohody. Okrem toho, spojenie akcií žalobcu a vytvorenie SGH znamenalo, že Slovenská republika mala jediného sprostredkovateľa, t. j. na radách a výboroch žalobcu, spoločnosť SGH zastupovala koordinované záujmy spoločnosti GDF a Ruhrgasu voči žalobcovi, aj Slovenskej republike.

Ďalej nemecká daňová správa tvrdí, že Holandsko bolo vybraté za domicil spoločnosti SGH, pretože to bolo neutrálne miesto. Neutrálne v tomto konkrétnom kontexte znamenalo, že žiadna zo spoločností GDF a Ruhrgas nemala sídlo v Holandsku podľa obchodného práva. Okrem toho, Holandsko vystupovalo v minulosti ako krajina s vysokou ekonomickou stabilitou; zároveň krajina má vysoko efektívny a medzinárodne uznávaný právny systém, čo bolo dôvodom pre zvolenie miesta spoločného holdingu.

Na daňovom úrade sa uskutočnilo 21. januára 2010 stretnutie so žalobcom, na ktorom bol oboznámený s predbežnými výsledkami daňovej kontroly dane z príjmov vyberanej zrážkou za rok 2003.

Výsledok daňovej kontroly je uvedený v protokole o výsledku kontroly č. 500/323/1491/10/Reh z 22. januára 2010. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 500/230/2557/10/Ral z 3. februára 2010 vyplýva, že daňový úrad informácie a doklady získané medzinárodnou výmenou daňových informácií, ktoré si zaobstaral, neuviedol v súpise kontrolovaných dokladov a zároveň ani nesprístupnil žalobcovi pri nazeraní do spisu uskutočnenom na daňovom úrade 3. februára 2010.

Žalobca vo svojom vyjadrení k Protokolu zo 4. februára 2010 navrhol v priebehu daňovej kontroly dôkazy v zmysle § 15 ods. 5 písm. c) zákona o správe daní a daňový úrad svoje stanovisko k navrhnutým dôkazom zapracoval do dodatku.

Protokol o daňovej kontrole spolu s dodatkom č. 1 k tomuto protokolu bol so žalobcom prerokovaný a doručený 12. februára 2010.

Výrubovacie konanie sa začalo deň nasledujúci po dni prerokovania protokolu, t. j. 13. februára 2010. V priebehu vyrubovacieho konania žalobca doručil na daňový úrad tri žiadosti o prerušenie konania.

Dňa 18. februára 2010 žalobca doručil na daňový úrad list č. FU-04-2010, ktorým žiadal o prerušenie vyrubovacieho konania, až kým sa daňový úrad nevysporiada s predbežnou otázkou, či existuje právoplatné rozhodnutie príslušného daňového úradu Holandského kráľovstva o daňovej rezidencii spoločnosti SGH v roku 2003. Daňový úrad žiadosti nevyhovel s odôvodnením, že pri skúmaní postupu žalobcu nepovažuje apostilovaný originál potvrdenia o daňovej rezidencii spoločnosti SGH za relevantný dôkazný prostriedok skutočnosti, či žalobca v čase výplaty dividend preveroval miesto daňovej

rezidencie spoločnosti SGH.

Žalobca 11. marca 2010 doručil na daňový úrad list č. FU-10-2010, ktorým žiadal o prerušenie vyrubovacieho konania na 30 dní z dôvodu časovo náročného zabezpečovania dôkazov. Daňový úrad nevyhovel žiadosti vzhľadom na skutočnosť, že už v priebehu daňovej kontroly bol dodržaný postup ustanovený v § 15 a § 29 zákona o správe daní.

Dňa 12. marca 2010 (t. j. v deň vydania dodatočného platobného výmeru) doručil žalobca žiadosť č. FU-11-2010 o prerušenie vyrubovacieho konania na 30 dní z dôvodu že prebiehajú odvolacie konania na daňovom úrade a u žalovaného vo veci jeho žiadosti zo dňa 18. februára 2010 o sprístupnenie informácií. Daňový úrad na uvedenú žiadosť žalobcu odpovedal, že vzhľadom na skutočnosť, že vyrubovacie konanie bolo 12. marca 2010 vydaním dodatočného platobného výmeru ukončené a konania vo veci rozhodovania o sprístupnení informácií prebiehajú nezávisle od daňového konania prebiehajúceho podľa zákona o správe daní, je žiadosť žalobcu bezpredmetná.

Daňový úrad vydal 12. marca 2010 dodatočný platobný výmer č. 510/230/6159/10/Bri, ktorým v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 2 a § 45 ods. 3 zákona o správe daní v nadväznosti na § 43 ods. 12 zákona o DP vyrubil rozdiel dane z príjmov vyberanej zrážkou za zdaňovacie obdobie 2003 v sume 15 435 195,94,-€.

Proti predmetnému dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, v ktorom žiadal, aby bol dodatočný platobný výmer v časti dane z príjmov vyberanej zrážkou zo sumy dividend vyplatených akcionárovi spoločnosti SGH preskúmaný a zrušený. V odvolaní žalobca vzniesol námietku premĺčania, nakoľko podľa žalobcu právo vyrubiť daň z dividend za rok 2002, ktoré boli vyplatené v roku 2003, zaniklo podľa § 45 ods. 1 zákona o správe daní po uplynutí piatich rokov od konca roka 2003, teda 31. decembra a tiež námietku premĺčania podľa § 69 ods. 1 zákona o správe daní.

Žalovaný po preskúmaní dodatočného platobného výmeru napadnutým rozhodnutím dodatočný platobný výmer potvrdil. Z odôvodnenia rozhodnutia vyplýva, že podľa názoru žalovaného žalobca uplatnil pri zdaňovaní dividend vyplatených spoločnosti SGH automaticky Zmluvu s Holandskom a dividendy plynúce spoločnosti SGH nezdanil s odkazom na ustanovenie čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom.

Takýto postup však nebol podľa názoru žalovaného v súlade so zákonom ani medzinárodnými zmluvami, ktorými je Slovenská republika viazaná, nakoľko Zmluva s Holandskom bola podľa žalovaného použitá pri zdanení tohto príjmu neoprávnene pre účely výhodnejšieho zdanenia, ktoré by inak nebolo možné dosiahnuť.

Podľa § 99 zákona o správe daní sa ustanovenia tohto zákona použijú, ak medzinárodná zmluva, ktorá je pre Slovenskú republiku záväzná, neustanovuje inak.

Pri interpretácii a aplikácii zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, teda aj pri interpretácii a aplikácii Zmluvy s Holandskom, sa podľa názoru žalovaného uplatňujú princípy vymedzené vo Viedenskom dohovore, kde z čl. 31 ods. 1 vyplýva, že podľa zásad medzinárodného práva sa medzinárodné zmluvy vo všeobecnosti, čiže ani zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, nesmú zneužívať, resp. uplatňovať v rozpore s dobrým úmyslom, a teda nemôžu byť zneužitú na krátenie dane.

Podľa článku 31 ods. 3 je potrebné zohľadniť okrem súvislostí vymedzených v čl. 31 ods. 2 aj každú neskoršiu dohodu týkajúcu sa výkladu zmluvy alebo vykonávania jej ustanovení, ku ktorej došlo medzi stranami, akúkoľvek neskoršiu prax pri vykonávaní zmluvy, ktorá založila dohodu strán týkajúcu sa jej výkladu, každé príslušné pravidlo medzinárodného práva použiteľné vo vzťahoch medzi stranami.

S ohľadom na vyššie uvedené pri uplatňovaní a interpretácii zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia treba podľa žalovaného zohľadňovať aktuálne znenia komentárov k jednotlivým článkom Modelovej zmluvy OECD na zabránenie dvojitého zdanenia príjmov a majetku (ďalej len „Modelová zmluva OECD“) a poznámok jednotlivých štátov k nim. Hlavnou úlohou Modelovej zmluvy OECD je zabrániť dvojitému zdaneniu príjmov, riešiť otázku nediskriminovania a zabrániť daňovým únikom. Komentáre sú všeobecne uznávaným nástrojom jednotnej interpretácie a uplatňovania zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia správami daní jednotlivých štátov a ich daňovými subjektmi. Žalovaný je toho názoru, že mnohé zmeny článkov Modelovej zmluvy OECD a jej komentárov sú vykonané za účelom len vyjasniť, a nie zmeniť ich význam. V takýchto prípadoch je možné aplikovať nové znenia článkov Modelovej zmluvy OECD a komentárov k nim aj na zmluvy uzavreté pred touto zmenou.

Žalovaný poukázal na to, že v súlade s aktualizovaným Komentárom k článku 1 Modelovej zmluvy OECD v roku 2003 (t. j. v znení platnom v termíne vyplatenia predmetných dividend), zmluvný štát by nemal umožniť čerpať výhody zo zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ak transakcie realizované

daňovníkom sú účelovo vytvorené iba pre čerpanie týchto výhod, napr. daňovník koná prostredníctvom osoby (spoločnosti), ktorá bola založená v druhom zmluvnom štáte iba na dosiahnutie výhod zo zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia (odseky 9, 9.1 až 9.6).

Žalovaný ďalej uviedol, že vo všeobecnosti platí zásada, že ak aplikáciou zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia bola dosiahnutá výhoda, resp. úľava, ktorá je v rozpore s cieľom a účelom tejto zmluvy a realizované transakcie daňových subjektov nemali iný účel, ako práve dosiahnutie tejto výhody, resp. úľavy, na daňové účely by situácia mala byť správne posúdená tak, akoby uvedené transakcie vôbec neboli realizované.

V súlade s vyššie uvedenými všeobecnými princípmi výkladu zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia zistené skutočnosti a okolnosti prípadu svedčia o tom, že došlo k „zneužitiu“ Zmluvy s Holandskom, keď skutočným zámerom identifikovanej skupiny transakcií bolo jej účelové využitie s cieľom čerpať z nej vyplývajúce výhody s dôsledkom krátenia dane.

V zmysle uvedeného prvostupňový správny orgán pri určovaní dane použil pomôcky, ktorými sú aj informácie a dokumenty získané v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií, ktoré si daňový úrad zaobstaral bez súčinnosti so žalobcom. Spôsob a prostriedky dokazovania pre účely správneho vyrubenia dane daňovým úradom boli, podľa žalovaného, v súlade s § 2 a § 29, ako aj s ostatnými ustanoveniami zákona o správe daní, uplatnené primerane, pričom boli plne chránené záujmy žalobcu v súlade s Ústavou Slovenskej republiky a nedošlo k porušeniu jeho základných práv a slobôd alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodných zmlúv.

Žalovaný uviedol, že medzi transakciami od účelového založenia spoločnosti SGH až po vyplatenie dividend žalobcu prostredníctvom holandského akcionára pôvodným akcionárom žalobcu, je preukázateľne úzka spojitosť. Dôkazom toho je podľa neho fakt, že o celom procese spojenom s výplatou dividend, t. j. o všetkých transakciách spojených s výplatou dividend, rozhodovali osoby, ktoré mali súčasne rozhodovaciu moc vo všetkých dotknutých spoločnostiach. S ohľadom na skutočný účel a obsah jednotlivých transakcií a ich chronologický sled nie je možné vyššie uvedené transakcie posudzovať len izolovane ako samostatné a vzájomne nesúvisiace, ale je potrebné ich posudzovať súčasne v úzkej súvislosti ako transakcie, ktoré navzájom súvisia, sledujú konkrétny cieľ a spolu tvoria skupinu transakcií.

Zmena v štruktúre akcionárov bola jednoznačne schválená a realizovaná predovšetkým pre účely získať výhody zo Zmluvy s Holandskom. Založenie spoločnosti SGH nebolo nutné pre zabezpečenie efektívneho a spoločného výkonu práv zahraničných akcionárov v žalobcovi, ale bolo nevyhnutné pre to, aby pôvodní zahraniční akcionári žalobcu mohli čerpať výhody vyplývajúce z článku 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom, nakoľko pre dosiahnutie oslobodenia dividend od zdanenia bolo nevyhnutné, aby zahraniční akcionári spojili svoje podiely, ktoré vlastnili v žalobcovi, čím si zabezpečili viac ako 25 % podiel na majetku spoločnosti vyplácajúcej dividendy (žalobcu), ktorý je pre získanie oslobodenia v zmysle čl. 10 ods. 3 rozhodujúci. Až po splnení tejto podmienky, avšak len za predpokladu, že príjem z vyplatených dividend by skutočne patril holandskej spoločnosti, si mohli uplatniť oslobodenie pri zdanení dividend.

Podľa názoru žalovaného, ani článok 6.3.2 akcionárskej zmluvy, ani článok 5 akcionárskej zmluvy neurčuje akcionárom povinnosť spojiť svoje podiely v žalobcovi do jednej spoločnosti. Z článku 5 akcionárskej zmluvy síce vyplýva, že väčšina investorov má svoje právo vykonávať spoločne, avšak z vyššie uvedeného vyplýva, že už na základe akcionárskej zmluvy francúzsky a nemecký akcionár žalobcu mali v žalobcovi zabezpečenú všeobecnú manažérsku kontrolu a v zmysle citovaných ustanovení akcionárskej zmluvy nemohli ani konať inak, ako prijímať spoločné rozhodnutia.

Žalovaný uviedol, že zo stanov spoločnosti SGH vyplýva, že táto spoločnosť bola založená na to, aby vlastnila akcie žalobcu a aby vykonávala práva súvisiace s týmito akciami. Podľa akcionárskej zmluvy sa s akciami žalobcu spája všeobecná manažérska kontrola v počte 4 navrhovaných zástupcov z radov spoločnosti SGH. V skutočnosti toto právo spoločnosť SGH nevyužila, nakoľko v predstavenstve žalobcu naďalej v priebehu celého roku 2003 zostali tí istí zástupcovia pôvodných zahraničných akcionárov žalobcu z roku 2002, aj keď dvaja z nich sa po vzniku spoločnosti SGH stali riaditeľmi spoločnosti SGH (jeden riaditeľ - rezident Nemecka zastupujúci v spoločnosti SGH nemeckého akcionára a jeden riaditeľ - rezident Francúzska zastupujúci v spoločnosti SGH francúzskeho akcionára). Z uvedeného vyplýva podľa žalovaného, že v predstavenstve žalobcu de facto zostali pôvodní zástupcovia nemeckého a francúzskeho akcionára. Žalovaný uviedol aj, že podľa medzinárodnej výmeny

daňových informácií prevažne koná ako jointventure spoločnosť v záujme partnerov skupiny nemeckého akcionára a skupiny francúzskeho akcionára. V skutočnosti spoločnosť SGH koná len ako formálny zástupca pôvodných akcionárov v predstavenstve žalobcu a stará sa o prerozdelenie dividend od žalobcu francúzskemu a nemeckému akcionárovi, čo je jej jediná činnosť. Z uvedeného vyplýva, že spoločnosť SGH (s 50 % podielom nemeckého akcionára a 50 % podielom francúzskeho akcionára) prioritne zastupuje záujmy nemeckého a francúzskeho akcionára, a nie záujmy samotnej spoločnosti SGH.

Po analýze skupiny transakcií od založenia spoločnosti SGH až po rozdelenie zálohy na dividendy jej akcionárom za rok 2003 s následným zápočtom sumy nesplatennej pôžičky a vyplatením rozdielu medzi zálohou na dividendy za rok 2003 a sumou splatnej pôžičky na účty jej nemeckého a francúzskeho akcionára v roku 2003 (v podstate pôvodným akcionárom žalobcu pred prevodom akcií žalobcu v ich vlastníctve na spoločnosť SGH, o ktorom v konečnom dôsledku zároveň rozhodli), žalovaný dospel k záveru, že každá skúmaná transakcia zo skupiny transakcií bola uskutočnená predovšetkým pre daňové účely. Dôkazom toho je aj výber daňovej jurisdikcie s cieľom vyhnúť sa plateniu daní. Dividendy vyplatené spoločnosti SGH v roku 2003 boli takto zo zdanenia oslobodené nielen v krajine zdroja príjmu podľa ustanovení Zmluvy s Holandskom, ale zároveň boli podľa vnútroštátnych holandských predpisov na základe tzv. „podielového oslobodenia“ oslobodené aj od holandskej dane z príjmu. Ide tu o neodôvodnené zneužívanie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia spojené s daňovým únikom prostredníctvom „treaty shopping“.

Ďalším z dôvodov, prečo Zmluva s Holandskom bola použitá neoprávnene, je podľa žalovaného aj skutočnosť, že žalobca pri zdanení dividend vyplatených spoločnosti SGH nesprávne posúdil jej rezidenciu. Všetky potvrdenia o domicile spoločnosti SGH predložené žalobcom napriek tomu, že sú z rovnakého dátumu (05.06.2003), sa formálne navzájom odlišujú, a teda nemôžu byť považované za preukazné dôkazy (jedno z predložených potvrdení nemá úradnú pečiatku, v ďalšom predloženom potvrdení nie je uvedený adresát, ktorému bolo potvrdenie adresované, nie je v ňom uvedené identifikačné číslo spoločnosti, ani údaj, pre koho bolo toto potvrdenie vystavené). Uvedené nedostatky spôsobili pochybnosť prvostupňového správneho orgánu o tom, či žalobca v čase výplaty dividend skutočne overoval rezidenciu spoločnosti SGH.

Žalobca nepredložil k nahliadnutiu originál potvrdenia o rezidencii spoločnosti SGH s dátumom pred výplatou predmetných dividend, na základe ktorého žalobca určil rezidenciu holandskej spoločnosti SGH. Žalovaný pri skúmaní postupu žalobcu nepovažuje apostilovaný originál potvrdenia o daňovej rezidencii spoločnosti SGH v roku 2003, ktoré by sám získal, za relevantný dôkazný prostriedok skutočnosti, či žalobca v čase výplaty dividend preveroval miesto daňovej rezidencie spoločnosti SGH a z tohto dôvodu nežiadal daňovú správu Holandského kráľovstva o jeho predloženie.

Žalovaný ďalej poukázal na to, že z pohľadu zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránenia daňovým únikom je otázka rezidencie riešená v článku 4 Modelovej zmluvy OECD. Podľa komentára k predmetnému článku pri určovaní štátu, v ktorom je osoba rezidentom pre účely zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, nie je možné prikladať dôležitosť výlučne formálnym kritériám (napr. zápis spoločnosti v obchodnom registri iného štátu), ale do úvahy by sa mala vziať predovšetkým podstata rezidencie. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že vydanie potvrdenia o daňovej rezidencii daňovou správou príslušného štátu, je len jednostranným aktom, ktorý nerieši otázku daňovej rezidencie v medzinárodnom kontexte zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

Pre uznanie rezidencie spoločnosti v Holandsku na účely Zmluvy s Holandskom by však mala byť podľa žalovaného splnená aj podmienka, že miesto vedenia spoločnosti sa nachádza v Holandsku. Podľa informácií z medzinárodnej výmeny daňových informácií, správnym orgánom spoločnosti SGH je riaditeľstvo, ktoré pozostáva zo štyroch riaditeľov, dvaja riaditelia zastupujúci nemeckého akcionára sú rezidentmi Nemecka, jeden riaditeľ zastupujúci francúzskeho akcionára je rezidentom Francúzska a jeden riaditeľ zastupujúci francúzskeho akcionára je rezidentom Holandska. Pracovné zaradenie a pôsobenie týchto osôb vo vedúcich funkciách spoločnosti skupiny Ruhrgas a GDF a v žalobcovi vylučovalo, aby sa mohli obvykle zdržiavať v Holandsku ako rezidenti tohto štátu, t. j. väčšina z členov správnej rady spoločnosti SGH nebola rezidentmi Holandska. Bežné manažérske rozhodnutia boli prijímané v krajinách rezidencie týchto troch riaditeľov, nie v Holandsku. V zmysle vyššie uvedeného spoločnosť SGH možno považovať len za „formálneho“ rezidenta Holandska z titulu adresy jej sídla, nemožno ju považovať za rezidenta čo sa týka skutočnej podstaty rezidencie v zmysle Zmluvy s Holandskom.

Ďalším z dôvodov, prečo Zmluva s Holandskom bola podľa názoru žalovaného použitá neoprávnene je aj skutočnosť, že žalobca pri zdanení dividend vyplatených spoločnosti SGH nesprávne posúdil skutočného vlastníka príjmu z dividend vyplatených spoločnosti SGH. Zmluva s Holandskom síce pojem „skutočný vlastník príjmu“ explicitne neuvádza, ale z komentára k článku 10 odsek 2 bodu Modelovej zmluvy OECD (v znení platnom od roku 2003) vyplýva, že výraz „skutočný vlastník príjmu“ bol do článku 10 ods. 2 Modelovej zmluvy OECD zapracovaný za účelom objasnenia zmyslu výrazu „vyplácané... rezidentovi“. Štát zdroja príjmu nie je povinný vzdať sa práva zdaníť príjem z dividend len preto, že tento príjem bezprostredne plynul rezidentovi štátu, s ktorým má uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia. Nakoľko Zmluva s Holandskom jednoznačne vychádza z Návrhu modelovej zmluvy OECD z roku 1963, s ohľadom na vyššie uvedené pri jej výklade je možné použiť znenie Komentára platného v roku výplaty dividend, t. j. v roku 2003. Keďže podľa zistení žalovaného, skutočný vlastník dividend nie je rezidentom štátu, do ktorého bezprostredne plynú dividendy, pri zdaňovaní dividend v štáte zdroja sa táto zmluva a výhody, resp. úľavy z nej, neaplikujú (odseky 12. až 12.2 Komentára k článku 10 Dividendy Modelovej zmluvy OECD). V takýchto prípadoch štát zdroja má právo zdaňovať dividendy bez obmedzenia, nemôže uplatniť výhody zo zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

Žalovaný uviedol, že k článku 10 ods. 2 Modelovej zmluvy OECD, menovite ku konceptu „skutočného vlastníka príjmu“, nedal výhradu žiaden z dotknutých štátov (Slovensko, Holandsko, Nemecko, Francúzsko). Rovnako žiaden z nich neurobil poznámku k relevantnej časti komentára. Týmto spôsobom dotknuté štáty jasne deklarovali, že sa k uvedenému konceptu hlásia a že ho budú v praxi uplatňovať. Z uvedeného dôvodu je možné v roku 2003 koncept „skutočného vlastníka príjmu“ uplatňovať aj v Zmluve s Holandskom.

Pojem „skutočný vlastník príjmu“ použitý v Modelovej zmluve OECD nie je možné interpretovať v obmedzenom technickom význame. Je potrebné ho chápať v kontexte predmetu a účelu zmluvy s ohľadom na zamedzenie dvojitého zdanenia a zabránenie daňovým únikom. Podľa Komentára k článku 10 Modelovej zmluvy OECD za „skutočného vlastníka príjmu“ vo forme dividend nie je možné považovať agenta, zástupcu, resp. iného sprostredkovateľa „účelovo vloženého“ medzi platiteľa a prijímateľa dividend, prostredníctvom ktorého dividendy len „pretekajú“ k osobe, ktorá v skutočnosti z nich získava ekonomický úžitok.

Žalovaný zdôraznil, že na základe analyzovania dokumentov predložených v rámci kontroly a podľa informácií získaných z medzinárodnej výmeny daňových informácií, holandská spoločnosť SGH neprevzala a nemá všetky znaky vlastníckeho práva k vyplateným dividendám vrátane „kontroly“ prijatých dividend. Príjem z vyplatených dividend bol „od začiatku určený pre iné osoby“, v danom prípade zjavne nastalo účelové „prelievanie“ ziskov žalobcu. Vyplatené dividendy neboli pre vlastný prospech spoločnosti SGH, ktorá nemala voľnosť v rozhodovaní vo vzťahu k použitiu alebo k manipulácii s financiami, ktoré boli cez ňu takto prevedené. Z tohto hľadiska možno podľa žalovaného spoločnosť SGH posúdiť len ako formálneho vlastníka príjmu z dividend vyplatených žalobcom. Spoločnosť SGH nesie charakteristické znaky typu tzv. „conduit“ spoločnosti. Dôkazom toho je, že podľa kontrolných zistení holandská holdingová spoločnosť mala len veľmi malé právomoci a plnila len úlohu zástupcu alebo správcu, ktorý vykonával svoju činnosť na účet skutočných vlastníkov nemeckého a francúzskeho akcionára. Dividendy vyplatené akcionárom cez spoločnosť SGH v skutočnosti „pretekali“ prostredníctvom poskytnutých pôžičiek nemeckému a francúzskemu akcionárovi žalobcu, zmenili svoju obsahovú štruktúru, čo malo za následok, že príjem z vyplatených dividend nebol nikde zdanený.

V danom prípade preto podľa názoru žalovaného nie je možné nárokovať výhody a úľavy zo zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi štátom zdroja a štátom rezidencie takejto „sprostredkujúcej“ spoločnosti (Zmluva s Holandskom), ale zo zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi štátom zdroja a štátom rezidencie skutočného vlastníka vyplácaných príjmov (Zmluva s Nemeckom a Zmluva s Francúzskom).

Žalovaný v napadnutom rozhodnutí tiež uviedol, že spoločnosť SGH nerozhoduje samostatne o poukázaní predmetného príjmu tretej strane. Má veľmi obmedzený rozsah právomoci k predmetnému príjmu. Dividendy spoločnosti SGH za zdaňovacie obdobie roku 2003 (prvé zdaňovacie obdobie spoločnosti SGH bolo od 10.02.2003 do 31.12.2003) boli vyplatené formou zálohy ešte pred ukončením tohto zdaňovacieho obdobia, čo tiež nie je možné považovať za štandardný postup, pretože v tomto období ešte nebol známy hospodársky výsledok spoločnosti SGH. Posúdením rizík z pôžičiek, ktoré

spoločnosť SGH poskytla svojim zahraničným závislým osobám spoločnosti Ruhrgas a spoločnosti GDF dospel k záveru, že ekonomické riziko vyplývajúce z transakcie „poskytnutie pôžičiek zahraničným závislým osobám“, nie je významného charakteru. Uvedené podporuje aj skutočnosť, že ide o pôžičky na 4 mesiace, t. j. na krátku dobu. Počas uvedeného obdobia sa nepredpokladá, že by došlo k platobnej neschopnosti dlžníka vo veľkom rozsahu (prípadne k bankrotu dlžníka) a riziko tak nie je vysoké ako v prípade dlhodobého úveru. Navyše skupiny Ruhrgas a GDF patria medzi najvýznamnejších investorov v oblasti plynárenského priemyslu v Európe, z čoho vyplýva, že nie je reálny predpoklad, že by poskytnuté pôžičky neboli splatené z dôvodu platobnej neschopnosti dlžníkov. Poukázal na to, že žiadne iné významné ekonomické aktivity spoločnosť SGH v roku 2003 nevyvíjala, a teda nemohla znášať žiadne ďalšie riziká s nimi spojené. Podľa žalovaného spoločnosť SGH v roku 2003 vlastnú aktívnu činnosť ani nevykonávala.

V zmysle všetkých vyššie uvedených kritérií žalovaný dospel k záveru, že spoločnosť SGH je spoločnosťou bez vlastnej aktívnej činnosti, nevykonáva podstatné funkcie, nepreberá žiadne riziká vo vzťahu k jej činnostiam a nevytvára žiadnu pridanú hodnotu. Spoločnosť SGH nenesie základné črty skutočného vlastníka príjmu, nemožno ju teda považovať za „skutočného vlastníka príjmu“ z dividend vyplatených žalobcom.

Ďalej žalovaný poukázal na to, že žalobca pri výplate dividend v prospech spoločnosti SGH uplatnil Zmluvu s Holandskom, čím zobral na seba v plnom rozsahu zodpovednosť za správne uplatnenie tejto zmluvy. Vzhľadom na uvedené mal podľa žalovaného pri výplate dividend spoločnosti SGH dôsledne posúdiť rezidenciu tejto spoločnosti a tiež skutočnosť, kto bol skutočným vlastníkom uvedeného príjmu. Z § 52 ods. 1 a 3 zákona o daniach z príjmov vyplýva, že platiteľ dane je v plnom rozsahu zodpovedný za správne zdanenie príjmu daňovníka daňou vyberanou zrážkou v súlade s ustanovením § 36 zákona o daniach z príjmov, ako aj za jej včasné odvedenie správcovi dane. Z ustanovenia § 57 ods. 1 zákona o daniach z príjmov vyplýva, že ustanovenia tohto zákona (t. j. aj ustanovenie § 36 ods. 2 písm. c) zákona o daniach z príjmov) sa použijú, ak medzinárodná zmluva, ktorou je Slovenská republika viazaná, neustanovuje inak. Podobne nadradenosť medzinárodnej zmluvy nad vnútroštátnym procesným predpisom je určená v ustanovení § 99 zákona o správe daní. Tieto ustanovenia, a rovnako ani žiaden iný všeobecne záväzný právny predpis neustanovujú, či sa medzinárodné zmluvy uplatňujú automaticky alebo či sa uplatňuje refundačný systém. Platiteľ dane podľa okolností prípadu musí sám rozhodnúť, či uplatní refundačný systém pri zdaňovaní príjmu plynúceho nerezidentovi, alebo uplatní automaticky zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia.

Z uvedeného preto podľa názoru žalovaného vyplýva, že ak platiteľ dane pri výplate, poukázaní, alebo pripísaní dane v prospech daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou uplatní konkrétnu zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia (napr. pri výplate dividend uplatní zníženú sadzbu dane podľa príslušnej zmluvy), berie na seba v plnom rozsahu zodpovednosť za správne uplatnenie tejto zmluvy. Platiteľ dane môže uplatniť oslobodenie od dane, alebo zníženie sadzby dane vyberanej zrážkou pri výplate dividend daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou v rozsahu a za podmienok podľa príslušných článkov zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, len ak je preukázané, že daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou je rezidentom príslušného štátu v zmysle príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Platiteľ dane by mal zároveň dôsledne posúdiť aj skutočnosť, či daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou je aj skutočným vlastníkom príjmu z vyplatených dividend, a to v zmysle komentára k čl. 10 Modelovej zmluvy OECD. Tieto skutočnosti by mali byť preukázané najneskôr do termínu výplaty, poukázania alebo pripísania úhrady v jeho prospech. V prípade, ak nie je preukázané, že daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou je skutočným vlastníkom týchto príjmov a rezidentom príslušného štátu v zmysle príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, platiteľ dane zrazí daň vyberanú zrážkou podľa sadzby, ktorú ustanovuje § 36 zákona o daniach z príjmov. Ak platiteľ dane uplatní tento postup, skutočný vlastník príjmu môže požiadať o vrátenie rozdielu medzi daňou zrazenou podľa § 36 zákona o daniach z príjmov a daňou, ktorá môže byť uplatnená podľa ustanovení príslušnej medzinárodnej zmluvy (t. j. o daňový preplatok) v súlade s § 45 ods. 3 zákona o správe daní (tzv. refundačný systém).

Žalovaný poukázal aj na to, že žalobca musel mať k dispozícii všetky informácie týkajúce sa výplaty predmetných dividend spoločnosti SGH, musel mať pochybnosti o relevantnosti uplatnenia Zmluvy s Holandskom. Žalobca pri výplate dividend spoločnosti SGH, ak nechcel uplatniť refundačný systém, mal dôsledne posúdiť rezidenciu tejto spoločnosti a tiež skutočnosť, kto bol skutočným vlastníkom

uvedeného príjmu. Nakoľko tak neurobil a s ohľadom na znenie § 52 zákona o daniach z príjmov, ak platiteľ dane nevykoná zrážku dane alebo zrazenú daň včas neodvedie, majetkovo za ňu zodpovedá, bude sa od neho vymáhať rovnako ako ním nezaplatená daň.

Vzhľadom na všetky vyššie uvedené skutočnosti, bolo potrebné podľa žalovaného danú transakciu posúdiť v zmysle čl. 10 Zmluvy s Nemeckom (dividendy vyplatené v roku 2003 nemeckému akcionárovi v Slovenskej republike podliehali 15% sadzbe dane vyberanej zrážkou z brutto sumy vyplatených dividend) a čl. 10 Zmluvy s Francúzskom (dividendy vyplatené francúzskemu akcionárovi v Slovenskej republike podliehali 10% sadzbe dane vyberanej zrážkou z brutto sumy vyplatených dividend). Z časti dividend zodpovedajúcej podielu nemeckého akcionára vo výške 1 859 953 615,97 Sk predstavuje daň vyberaná zrážkou sumu vo výške 278 993 042,- Sk a z časti dividend zodpovedajúcej podielu francúzskeho akcionára vo výške 1 859 953 615,97 Sk predstavuje daň vyberaná zrážkou sumu vo výške 185 995 361,- Sk, t. j. celkom 464 988 403,- Sk. Keďže žalobca, ako platiteľ dane nevykonával zrážku dane v správnej výške, správca dane postupoval podľa názoru žalobcu v súlade so zákonom, keď ju od platiteľa vymáhal rovnako ako ním nezaplatenú daň.

Na námietku premĺčania zo strany žalobcu reagoval žalovaný v odôvodnení predmetného rozhodnutia, kde uviedol, že ust. § 45 ods. 1 a 2 zákona o správe daní nemožno použiť, nakoľko v prípade výplaty dividend holandskému akcionárovi boli uplatnené aj medzinárodné zmluvy v oblasti daní, a teda právo vyrubiť daň v zmysle § 45 ods. 3 zákona o správe daní nezaniklo, nakoľko podľa tohto ustanovenia, pri uplatnení medzinárodných zmlúv v oblasti daní, ktorými je Slovenská republika viazaná, možno daňovému subjektu vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo priznať nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo vrátenie dane najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie.

Krajský súd v Bratislave posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom prvom rozhodovaní v predmetnej veci (rozsudok z 27. januára 2012 sp. zn. 4S/233/2010-496) vychádzal z ustanovení čl. 1 ods. 2 a čl. 7 ods. 5 Ústavy Slovenskej republiky, čl. 31 až čl. 33 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve z 23. mája 1969, ktorý bol zverejnený vo Výhláske FMZV č. 15/1988 Zb. (ďalej len „Viedenský dohovor“), Komentáru k Modelovej daňovej zmluve o príjmoch a o majetku OECD (ďalej len „Komentár“), zo Zmluvy medzi Československou socialistickou republikou a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmu a majetku zo 4. marca 1974, ktorá bola zverejnená vo Výhláske MZV č. 138/1974 Zb. (ďalej len „Zmluva s Holandskom“), § 23, § 29 ods. 1, 2, 4 a 8 a § 45 ods. 1 a 3 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní v znení neskorších zmien (ďalej len „zákon o správe daní“) a § 4 a § 6 zákona č. 76/2007 Z. z. o medzinárodnej pomoci v spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o výmene informácií“).

Po preskúmaní napadnutého rozhodnutia, ako aj postupu žalovaného v rozsahu vymedzenom žalobou, dospel k záveru, že správne orgány pristúpili k hodnoteniu dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov potom ako vykonali všetky úkony s cieľom odstrániť existujúce rozpory v dôkazoch. Správne orgány vychádzali podľa názoru krajského súdu z náležite zisteného skutkového stavu, správne aplikovali právny predpis na predmetný skutok a ich rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk stanovených zákonom ako aj medzinárodných záväzkov v oblasti daní.

Tento rozsudok bol na základe odvolania žalobcu uznesením Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) č. k. 2Sžf 18/2012 z 23. októbra 2012 zrušený a vec bola vrátená krajskému súdu na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že prvostupňový súd sa nevysporiadal s otázkami spočívajúcimi v právnom posúdení obchodných transakcií najmä z pohľadu aplikácie a záväznosti Viedenského dohovoru, Zmluvy s Holandskom, medzinárodných výkladových pravidiel týkajúcich sa Modelovej zmluvy OECD a jej Komentára, všeobecne rešpektovanej medzinárodnej praxe pri riešení otázok týkajúcich sa zamedzenia dvojitého zdanenia, resp. daňových únikov a ich aplikovateľnosti na predmetný prípad. Predovšetkým bolo potrebné, aby sa krajský súd vysporiadal s tvrdením žalobcu, že definícia „skutočný vlastník príjmov z dividend“, ktorá je predmetom Komentára 2003, sa do Modelovej zmluvy dostala až od roku 2003, pričom Zmluva s Holandskom v čl. 10, ktorý hovorí o postupe pri zdaňovaní dividend, tento pojem vôbec nepoužíva.

Krajský súd po zaobstaraní slovenského znenia Modelovej zmluvy OECD a súvisiacich komentárov znovu preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného v rozsahu žalobných dôvodov a s poukazom na čl. 1 ods. 2 a čl. 7 ods. 5 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a § 45 ods. 1 a 3, § 29 ods. 1, 2, 4 a 8 zákona o správe daní, v napadnutom rozsudku opätovne dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

V prvom rade sa vysporiadal s námietkou premĺčania, ktorú v žalobe vzniesol žalobca a túto vyhodnotil ako nedôvodnú s poukazom na to, že ani medzi účastníkmi nie je sporné, že na tento prípad sa uplatňujú medzinárodné zmluvy v oblasti daní a to buď zmluva s Holandskom (podľa žalobcu) alebo zmluvy s Nemeckom a Francúzskom (podľa žalovaného). V každom prípade sa musela niektorá z týchto zmlúv aplikovať a preto nepochybil žalovaný, keď postupoval podľa odseku 3 zákona o správe daní, podľa ktorého pri vyrubení dane alebo rozdielu dane, pokiaľ sa na daňový subjekt vzťahuje medzinárodná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia pri daniach z príjmov a majetku, je táto lehota desaťročná. Dividendy za rok 2002 boli vyplatené v roku 2003, a dodatočný platobný výmer, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov vyberanej zrážkou za zdaňovacie obdobie 2003 v sume 15 435 195,94 Eur pod č. 500/230/6159/10/Bri bol zo dňa 12.03.2010, preto, podľa názoru krajského súdu, správny orgán daň vyrubil v zákonnej lehote.

Pokiaľ ide o samotné právne posúdenie predmetných transakcií, k tomuto krajský súd uviedol, že podľa čl. 5 Dohovoru o Organizácii pre hospodársku spoluprácu a rozvoj, ktorý bol podpísaný v Paríži dňa 14. decembra 1960 (ďalej len „Dohovor“), uverejneného v Zbierke zákonov Oznámením ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky pod č. 141/2001 Z. z., organizácia môže na dosiahnutie svojich cieľov:

prijímať rozhodnutia, ktoré budú pre všetkých členov záväzné,
dávať členom odporúčania a

uzatvárať s členmi, nečlenskými štátmi a medzinárodnými organizáciami dohody.

Na článok 5 písm. b Dohovoru sa odvoláva aj odporúčanie Rady OECD z roku 1997 (prijaté 23. októbra 1997), ktoré nadväzuje na predchádzajúce podobné odporúčania zverejňované spolu s aktualizáciami Modelovej daňovej zmluvy OECD, ktoré odporúča členským štátom:

aby pokračovali vo svojom úsilí uzatvárať dvojstranné daňové zmluvy o príjme a majetku s členskými štátmi a ak to bude vhodné, aj tretími krajinami, s ktorými ich ešte neuzatvorili, a aby revidovali existujúce daňové zmluvy, ktoré neodrážajú súčasné potreby;

aby pri uzatváraní nových alebo revízií existujúcich bilaterálnych zmlúv postupovali v súlade s Modelovou zmluvou a výkladom jej Komentárov;

aby ich daňové správy postupovali pri uplatňovaní a výklade ustanovení článkov ich dvojstranných daňových zmlúv podľa priebežne zmenených Komentárov k Článkom Modelovej zmluvy.

Do uvádzaných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia patrí aj zmluva medzi Holandským kráľovstvom a ČSSR podpísaná dňa 4.3.1974, ktorá vstúpila do platnosti dňa 5.11.2003. Dôkazom toho, že ide zmluvu uzatvorenú podľa modelu OECD, je, podľa názoru krajského súdu, okrem jej štruktúry, aj znenie odseku 13 Úvodu k Modelovej zmluve v časti „...členské štáty OECD pri uzatváraní alebo revíziách bilaterálnych zmlúv vo veľkej miere vychádzajú z Modelovej zmluvy. Progres pri zamedzení dvojitého zdanenia medzi členskými štátmi možno merať rastúcim počtom uzatvorených alebo revidovaných zmlúv od roku 1957 v súlade s Odporúčaniami Rady OECD. Význam Modelovej zmluvy by mal byť posudzovaný nielen podľa počtu daňových zmlúv uzatvorených medzi členskými štátmi, ale aj podľa skutočnosti, že v súlade s Odporúčaniami Rady OECD boli tieto zmluvy vypracované podľa vzoru a vo väčšine prípadov podľa hlavných ustanovení Modelovej zmluvy.“

Krajský súd poukázal na to, že odkaz 1 sa odvoláva na zoznam zmlúv uvedený v Prílohe I, Zväzku II úplnej verzie Modelovej daňovej zmluvy OECD. V tomto zozname sa nachádza aj vyššie uvedená zmluva medzi Holandským kráľovstvom a ČSSR. Toto je, podľa názoru krajského súdu, nesporne dôkaz, že uvedené štáty, ako členské štáty OECD vychádzali i napriek zavádzajúcemu tvrdeniu žalobcu v podstate z Modelovej daňovej zmluvy OECD.

Ďalej krajský súd poukázal na to, že Viedenský dohovor o zmluvnom práve z 23.5.1969 bol zverejnený vo Výhláške FMZV č. 15/1988 Zb. (slovenský preklad) a je v dôsledku sukcesie platný pre Slovenskú republiku od 1.1.1993. Medzinárodné zmluvy uzatvorené Slovenskou republikou vrátane zmlúv o

zamedzení dvojitého zdanenia majú prednosť pred zákonom č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len ZDP).

Tento dohovor sa vzťahuje len na zmluvy uzavreté medzi štátmi až potom, keď dohovor nadobudol voči nim platnosť, bez ujmy všetkých pravidiel v ňom obsiahnutých, vzťahujúcich sa na zmluvy podľa medzinárodného práva nezávisle na tomto dohovore (čl. 4 Dohovoru o vylúčení spätnej pôsobnosti dohovoru). Viedenský dohovor zhmotňuje pravidlá a zásady medzinárodného obyčajového práva a princípy uplatňovania medzinárodných zmlúv (Preambula). Medzinárodná zmluva sa musí plniť a vykladať dobromyseľne v súlade s prihliadnutím na predmet a účel zmluvy.

Článok II ods. 2 bod 12 Komentára k Článku 10 Modelovej daňovej zmluvy OECD hovorí, že v článku 10 odsek 2 je vymedzený koncept „skutočného vlastníka príjmu“ s cieľom objasniť význam slov „vyplatené ... rezidentovi“ použitých v odseku 1 tohto článku. Objasňuje sa tým skutočnosť, že štát zdroja nie je povinný vzdať sa daňových práv na príjem z dividend iba preto, že príjem bol bezprostredne prijatý rezidentom štátu, s ktorým štát zdroja uzavrel zmluvu. Krajský súd v zhode s názorom žalovaného uzavrel, že výraz „skutočný vlastník príjmu“ nie je možné interpretovať v úzkom formalistickom význame, ale je potrebné chápať tento výraz v danom kontexte a s ohľadom na cieľ a účely zmluvy, vrátane zamedzenia dvojitého zdanenia a zabránenia daňovým únikom.

V bode 12. 1. tohto odseku sa uvádza, že ak príjmy poberá rezident zmluvného štátu pôsobiaci ako agent alebo zástupca, bolo by v rozpore s predmetom a účelom zmluvy, ak by štát zdroja priznal úľavu alebo vyňatie len na základe postavenia bezprostredného príjemcu príjmov ako rezidenta druhého zmluvného štátu. Bezprostredný príjemca príjmu sa v tejto situácii kvalifikuje ako rezident, ale žiadne potenciálne dvojité zdanenie nevzniká ako dôsledok tohto postavenia, nakoľko príjemca nie je považovaný za vlastníka príjmu na daňové účely v štáte rezidencie. Rovnako by nebolo v súlade s cieľom a účelom zmluvy pre štát zdroja poskytnúť úľavu alebo vyňatie, keď rezident jedného zmluvného štátu, inak než na základe sprostredkovateľského vzťahu alebo poverenia, jednoducho koná ako účelový medzičlánok pre ďalšiu osobu, ktorá v skutočnosti prijíma úžitok z tohto príjmu. Z týchto dôvodov správa Výboru pre fiškálne záležitosti s názvom „Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a využívanie účelových spoločností“ konštatuje, že účelovú spoločnosť nemožno za normálnych okolností považovať za skutočného vlastníka, ak aj napriek tomu, že je formálnym vlastníkom, jej praktické právomoci sú veľmi obmedzené, takže sa vo vzťahu k príslušným príjmom stáva len splnomocneným zástupcom alebo správcom, ktorý koná v mene zainteresovaných osôb.

V bode 12. 2. tohto odseku sa uvádza, že v závislosti od ďalších podmienok podľa tohto článku, obmedzenie dane v štáte zdroja zostáva k dispozícii, aj keď je medzi príjemcu a platiteľa vsunutý sprostredkovateľ, ako agent alebo zástupca umiestnený v jednom zmluvnom štáte alebo v treťom štáte, kým skutočný vlastník je rezidentom druhého zmluvného štátu. (Znenie modelovej zmluvy bolo novelizované v roku 1995 za účelom objasnenia tohto bodu, pričom sa jedná o jednotné stanovisko všetkých členských štátov.) Štáty, ktoré chcú vyjadriť túto skutočnosť viac explicitne, môžu tak urobiť počas bilaterálnych rokovaní.

S poukazom na vyššie uvedené, by sa, podľa názoru krajského súdu, rozdiel znenia medzi Zmluvou s Holandskom a Modelovou daňovou zmluvou OECD spočívajúci v absencii explicitného vymedzenia konceptu „skutočného vlastníka príjmu“ mal tiež (s ohľadom na znenie čl. II ods. 2, bod 12 Komentára k Článku 10 Modelovej daňovej zmluvy OECD) považovať za podstatný pre aplikovateľnosť ustanovenia odsekov 12, 12.1 a 12.2 Komentára k Článku 10 Modelovej daňovej zmluvy OECD.

Ak teda znenie Článku 10 Modelovej daňovej zmluvy OECD obsahuje pojem „skutočný vlastník príjmu“ a zmluva s Holandskom tento pojem neobsahuje, nie je možné túto skutočnosť charakterizovať podľa názoru krajského súdu ako zásadný rozdiel v znení článku a je potrebné interpretovať pojem „dividendy vyplatené rezidentovi“ druhého zmluvného štátu s ohľadom na objasnenie významu pojmu „vyplácané...rezidentovi“ v odseku 12 Komentára k Článku 10 Modelovej daňovej zmluvy OECD ako dividendy vyplácané rezidentovi druhého zmluvného štátu, ktorý musí byť súčasne tiež skutočným vlastníkom týchto dividend.

Pri danom výklade je potrebné mať opäť na zreteli zachovanie princípov vymedzených v Úvode Modelovej daňovej zmluvy OECD (ods. 35 a 36). Oznámenie o uplatňovaní Zmluvy medzi Československou socialistickou republikou a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmu a z majetku číslo 818/2000-75, ktoré je uverejnené vo Finančnom spravodajcovi číslo 1/2000 uvádza výhody vyplývajúce zo zmluvy, pričom tieto môže

uplatniť iba skutočný vlastník podielov na zisku (čl. 10 zmluvy s Holandskom).

Podľa názoru krajského súdu, kľúčovou otázkou v danom prípade je miesto sídla spoločnosti (SGH) v čase vzniku zdroja zdaniteľného príjmu. Rozsah použitia zmluvy pokiaľ ide o osoby, na ktoré sa zmluva vzťahuje je upravený v čl. 1 v zmysle ktorého: „Táto Zmluva sa vzťahuje na osoby, ktoré majú bydlisko alebo sídlo v jednom alebo v oboch štátoch.“ Zmluva s Holandskom má odkazový charakter, určuje len právny režim dane s tým, že určuje jeden z dvoch konfliktných národných režimov.

Z administratívneho spisu vyplýva, že Zmluva s Holandskom (1974) sa v danom prípade vzťahuje na zdroj príjmu z roku 2002, pričom sídlo spoločnosti bolo zriadené až v roku 2003 v Holandsku teda až po vzniku zdaňovaného príjmu.

Ústrednou otázkou podľa názoru krajského súdu je, či bolo možné presúvať sídlo spoločnosti už v čase platby bez toho, aby táto spoločnosť vedela preukázať racionalitu svojho postupu.

So zreteľom na § 2 ods. 6 zákona o správe daní aj podľa názoru krajského súdu žalobca takúto racionalitu v priebehu celého konania nepreukázal, naopak preukázal, že hospodárskym dôvodom jeho postupu bolo len profitovanie zo Zmluvy. Toto však jasne predstavuje zneužitie dohody na zamedzenie dvojitého zdanenia, ktoré podľa názoru krajského súdu nie je hodné ochrany.

O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že ich náhradu účastníkom nepriznal, nakoľko žalobca nebol v konaní úspešný a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprináleží.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal prvostupňový rozsudok zmeniť a žalobe vyhovieť zrušením rozhodnutia žalovaného aj dodatočného platobného výmeru a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

V odvolaní žalobca predovšetkým poukázal na to, že krajský súd sa opätovne nevysporiadal so skutočnosťou, na ktorú poukázal najvyšší súd v zrušujúcom uznesení sp. zn. 2Sžf/18/2012 zo dňa 23.10.2012, že Modelová daňová zmluva spolu s jej komentárom neboli nikdy publikované v Zbierke zákonov Slovenskej republiky, nie sú súčasťou jej právneho poriadku, majú nezáväzný odporúčací charakter, a preto žalobca nielenže nebol povinný, ale nemohol byť ani oprávnený postupovať podľa niečoho, čo nemá charakter všeobecne záväznej právnej normy, resp. medzinárodnej zmluvy publikovanej v Zbierke zákonov.

Ďalej namietal, že zo strany žalovaného nebolo v konaní predložené úplné znenie Modelovej daňovej zmluvy OECD, ktoré by obsahovalo úvod a jej prílohy. Rovnako tak na internetovej stránke finančnej správy nie je dostupný preklad úplného znenia Modelovej zmluvy OECD, ktoré by obsahovalo úvod a prílohy, na ktoré sa krajský súd v napadnutom rozhodnutí odvoláva. Keďže v spise sa nenachádzajú podklady (úvod a prílohy k Modelovej daňovej zmluve OECD), na ktoré krajský súd poukazuje, je podľa názoru žalobcu napadnutý rozsudok krajského súdu nepreskúmateľný, nedostatočne zdôvodnený, svojvoľný a arbitrárny, v dôsledku čoho bola žalobcovi v zmysle ust. § 221 ods. 1 písm. f) OSP, aj s poukazom na ustálenú judikatúru najvyššieho súdu, postupom krajského súdu odňatá možnosť konať pred súdom.

Pokiaľ krajský súd v napadnutom rozsudku tvrdí, že text Zmluvy s Holandskom vychádza aj podľa svojej štruktúry z Modelovej zmluvy OECD, žalobca poukázal na skutočnosť, že Zmluva s Holandskom bola uzatvorená v roku 1974, teda časovo predbieha Modelovú daňovú zmluvu OECD z roku 1977, a preto nemôže po obsahovej stránke slovných spojení v nej použitých vychádzať z Modelovej daňovej zmluvy OECD v jej znení z roku 1977.

V čase uzatvorenia Zmluvy s Holandskom existoval len Návrh zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia z príjmov a z majetku (ďalej len „Návrh zmluvy OECD“), ktorý bol prijatý na pôde Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj dňa 30. júla 1963.

Ustanovenie článku 10 ods. 2 Návrhu zmluvy OECD znie nasledovne: „Tieto dividendy sa však môžu zdaňovať aj v zmluvnom štáte, ktorého je spoločnosť vyplácajúca dividendy rezidentom, a to podľa právnych predpisov tohto štátu, avšak takto uložená daň nepresiahne

5 % z hrubej sumy dividend, ak príjemca je spoločnosť (s výnimkou osobnej obchodnej spoločnosti), ktorá priamo vlastní najmenej 25 % majetku spoločnosti vyplácajúcej dividendy.

vo všetkých ostatných prípadoch 15 % z hrubej sumy dividend.

Príslušné orgány zmluvných štátov vzájomnou dohodou upravia spôsob uplatňovania týchto obmedzení. Tento odsek sa nedotýka zdanenia ziskov spoločností, z ktorých sa dividendy vyplácajú.“

Z uvedeného podľa názoru žalobcu vyplýva, že podľa Návrhu zmluvy OECD sa za stanovených

podmienok môžu dividendy zdať aj v zmluvnom štáte, ktorého je spoločnosť vyplácajúca dividendy rezidentom, a to podľa právnych predpisov tohto štátu. Citované ustanovenie zároveň potvrdzuje, že Návrh zmluvy OECD, ktorý bol v platnosti v čase uzatvorenia Zmluvy s Holandskom, používal slovné spojenie „daňový rezident“ („resident“) a nie „skutočný vlastník dividendy“ („beneficial owner“).

Ďalej žalobca poukázal na to, že samotné znenie čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom sa odlišuje od čl. 10 ods. 2 Návrhu zmluvy OECD v ktorejkoľvek jej verzii. A tak, hoci z čl. 10 ods. 2 Zmluvy s Holandskom vyplýva, že dividendy môžu byť zdanené v štáte, v ktorom má sídlo spoločnosť, ktorá ich vypláca, znenie ods. 3 túto možnosť pri splnení určitých podmienok priamo vylučuje.

Žalobca zdôraznil, že aj napriek tomu, že členovia OECD vo všeobecnosti súhlasili s princípmi zakotvenými v Návrhu modelovej zmluvy OECD, skoro všetky členské štáty si vyhradili právo odchyliť sa od niektorých jeho ustanovení. Rovnako tak vtedajšia Československá socialistická republika a Holandské kráľovstvo sa pri tvorbe a uzatváraní samotnej Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia odklonili v čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom od prvého Návrhu zmluvy OECD z roku 1963 a jeho znenia v čl. 10 ods. 2, čím jasne vyjadrili vôľu byť viazaní predovšetkým textom, ktorý je obsiahnutý v samotnej Zmluve s Holandskom. Preto podľa jeho názoru čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom, ktorý na daný prípad aplikoval, dostatočne jasne a zrozumiteľne zakotvil fakt, že od dane sú oslobodené dividendy vyplácané spoločnosti, ktorá má sídlo v druhom štáte a vlastní najmenej 25% majetku spoločnosti vyplácajúcej dividendy.

Prítom slovné spojenie „skutočný vlastník dividendy“ („beneficial owner“) zaviedla až Modelová daňová zmluva OECD v roku 1977, pričom tento pojem s určitosťou nemožno považovať za identický s pojmom používaným v Zmluve s Holandskom, teda s pojmom „sídlo spoločnosti, ktorej sa dividendy vyplácajú“. Je teda zrejmé, že Modelová zmluva OECD a Zmluva s Holandskom používajú zásadne rozličné pojmy. Preto závery krajského súdu o tom, že na daný prípad je možné aplikovať pojem „skutočný vlastník dividendy“ a jeho výklad s ohľadom na odsek 12 Komentára k článku 10 Modelovej zmluvy považoval žalobca za nesprávny a v rozpore s názorom najvyššieho súdu vysloveným v tejto veci.

Podľa názoru žalobcu, v čase, kedy ako platiteľ dane vyplácal dividendu spoločnosti SGH, nebol výklad spojenia „skutočný vlastník dividendy“ zadaný zo strany OECD v dnešnej podobe, teda v znení, na ktoré sa odvoláva krajský súd. Až v neskoršom období bol výraz skutočný vlastník príjmu zadaný v zmysle bodov 12.1 a 12.2 Komentára k článku 10 Modelovej zmluvy OECD, pričom sa jedná o neustále diskutovaný pojem na pôde OECD. Žalobca tvrdil, že pri výplate dividendy za rok 2002 bol presvedčený, že spoločnosť SGH je skutočným vlastníkom príjmu z dividend, nakoľko bola registrovaným vlastníkom 49% podielu v spoločnosti SPP a majiteľom akcií spoločnosti SPP a žiadna iná osoba okrem spoločnosti SGH nemala právny nárok na dividendu vyplatenú spoločnosťou SPP. Spoločnosť SGH mohla vyplatenú dividendu využiť ako uznala za vhodné a nezodpovedala sa v tejto veci spoločnosti SPP, t. j. žalobcovi.

Žalobca ďalej namietal záver krajského súdu o tom, že v priebehu celého konania nepreukázal racionalitu zmeny sídla spoločnosti, ktorej sa dividendy vyplácala z čoho vyplýva, že dôvodom jeho postupu bolo len profitovanie so Zmluvy s Holandskom.

Žalobca zdôraznil, že v posudzovanom prípade mal postavenie platiteľa dane. Spoločnosť SPP, ako daňový subjekt v postavení platiteľa dane, mala voči svojmu akcionárovi, ako daňovému subjektu v postavení daňovníka, povinnosť formou zrážky z príjmu daňovníka odvieť daň správcovi, ak sú na to splnené podmienky stanovené zákonom.

Akcionári spoločnosti SPP sú osobami s vlastnou právnou subjektivitou, a teda rozhodnutie spoločností Ruhrgas a GDF o tom, že spoja výkon akcionárskych práv prostredníctvom holdingovej spoločnosti, ktorá je daňovým rezidentom Holandska, bolo vlastným rozhodnutím akcionárov SPP.

Spoločnosť žalobcu, ako platiteľ dane, nemala z uvedenej transakcie žiadny profit, ako sa podľa názoru žalobcu mylne domnieva krajský súd.

Racionalita postupu akcionárov žalobcu, ktorú krajský súd rozporuje, vyplynula v priebehu konania z medzinárodnej výmeny daňových informácií od nemeckej daňovej správy, na ktorú poukazuje aj krajský súd na str. 17 ods. 2 svojho rozhodnutia, kde je uvedené: „Založenie holdingovej spoločnosti SGH zabezpečilo, že žalobca bol riadený spoločnosťou GDF a Ruhrgas na základe spoločnej dohody, t. j. dôležité rozhodnutia týkajúce sa operácií žalobcu mohli byť robené len po spoločnej diskusii GDF a Ruhrgasu. Holandsko bolo vybraté za domicil spoločnosti SGH, pretože to bolo neutrálne miesto.

Neutrálne miesto v tomto konkrétnom kontexte znamenalo, že žiadna zo spoločností GDF a Ruhrgas nemala sídlo v Holandsku podľa obchodného práva. Okrem toho Holandsko vystupovalo v minulosti ako krajina s vysokou ekonomickou stabilitou; zároveň krajina má vysoko efektívny a medzinárodne uznávaný právny systém, čo bolo dôvodom pre zvolenie miesta spoločného holdingu.“

Z uvedeného podľa názoru žalobcu vyplýva, že krajský súd v zmysle ust. § 205 ods. 2 písm. d) OSP dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam, keď mal za to, že žalobca nepreukázal racionalitu v zmene akcionárskej štruktúry SPP, nakoľko táto vyplynula z medzinárodnej výmeny daňových informácií od nemeckej daňovej správy.

Bez ohľadu na vyššie uvedené však podľa názoru žalobcu platí, že platiteľ dane pri zdaňovaní dividend postupuje výlučne v intenciách zákonných ustanovení a žiadny právny predpis mu neukladá, aby skúmal racionalitu krokov svojich akcionárov, ktoré predchádzali vyplateniu dividendy.

Žalobca vychádzal zo skutočnosti, že v roku 2003, kedy valné zhromaždenie rozhodovalo o rozdelení zisku za rok 2002, bola akcionárom oprávneným na vyplatenie dividendy spoločnosť SGH so sídlom v Holandsku. Spoločnosť SGH v čase vyplatenia dividendy za rok 2002 nebola subjektom podrobeným zdaneniu v Nemeckej spolkovej republike ani vo Francúzskej republike, a preto žalobca nebol povinný aplikovať zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorené medzi vládou ČSSR a Francúzskom a Nemeckom, keďže predpokladom ich uplatnenia je domicil zdaňovaného subjektu v Nemecku resp. vo Francúzsku.

Skutočnosť, že došlo k zmene v akcionárskej štruktúre spoločnosti SPP, nie k presunu sídla akcionára žalobcu, ako nesprávne uvádza krajský súd, v roku 2003, teda po vzniku zdaňovaného príjmu za rok 2002 je pre žalobcu ako platiteľa dane irelevantná, nakoľko v zmysle ust. § 178 ods. 1 Obchodného zákonníka má právo na podiel na zisku akciovej spoločnosti výlučne akcionár. Vzhľadom k tomu, že týmto akcionárom bola v roku 2003 holandská spoločnosť SGH, nemohla byť dividendou za rok 2002 vyplatená bývalým akcionárom, teda spoločnostiam GDF a Ruhrgas.

Žalobca zdôraznil, že tak samotný daňový úrad, ako aj Finančné riaditeľstvo SR v napadnutých rozhodnutiach uznávajú, že akcionárom oprávneným na vyplatenie dividendy za rok 2002 bola jedine spoločnosť SGH a uznávajú, že sídlom tohto akcionára je Holandsko.

Pokiaľ krajský súd v napadnutom rozhodnutí zdôvodňuje svoje závery aj § 2 ods. 6 zákona o správe daní, v ktorom je zakotvené všeobecné pravidlo „obsah nad formou“, keďže pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa má brať do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre správne určenie dane, k tomuto žalobca uviedol, že pre spoločnosť SPP ako platiteľa dane je vždy rozhodujúce, kto je jeho akcionárom v čase vyplatenia dividendy a kde má tento subjekt daňovú rezidenciu. Skúmanie akýchkoľvek iných podmienok, teda racionalitu krokov akcionárov ako aj skúmanie právne nezáväzných dokumentov akým je komentár k Modelovej daňovej zmluve zákon platiteľovi dane neukladá. V tejto súvislosti poukázal na judikatúru Najvyššieho správneho súdu ČR z ktorej vyplýva, že: „...ak leží posúdenie daňovej povinnosti na daňovom subjekte, musí byť daňová povinnosť stanovená jednoznačne. Nedá sa predpokladať a od daňového subjektu vyžadovať ako chovanie právnym poriadkom predpísané, že daňový subjekt bude sledovať a rešpektovať „neskoršie dohody“, pokiaľ sa nestanú súčasťou medzinárodnej zmluvy podľa ktorej je daňová povinnosť posudzovaná (a teda nebudú vnútroštátne právne záväzné), či neskoršiu prax, záväzne nevyjadrenú a navyše takú, ktorá je v rozpore s definíciou pojmov obsiahnutých v zmluvách“.

Z uvedeného podľa žalobcu okrem iného vyplýva, že ak by posúdenie daňovej povinnosti bolo na vlastnej úvahe platiteľa dane a platiteľ dane by bol povinný skúmať postupy svojich akcionárov pred vyplatením dividendy, ako aj všetky nezáväzné odporúčania prijímané na pôde medzinárodných organizácií, vznikol by tým stav absolútnej právnej neistoty. Poukázal pritom na judikatúru ústavného súdu z ktorej mimo iného vyplýva, že: „Obsahom princípu právneho štátu je vytvorenie právnej istoty, že na určitú právne relevantnú otázku sa pri opakovaní v rovnakých podmienkach dáva rovnaká odpoveď (napr. I. ÚS 87/93, PL. ÚS 16/95 a II. ÚS 80/99, III. ÚS 356/06). Rešpektovanie princípu právnej istoty musí byť prítomné v každom rozhodnutí orgánov verejnej moci, a to tak v oblasti normotvornej, ako aj v oblasti aplikácie práva, keďže práve na ňom sa hlavne a predovšetkým zakladá dôvera občanov, ako aj iných fyzických osôb a právnických osôb k orgánom verejnej moci (IV. ÚS 92/09).“

V závere odvolania žalobca napadol aj názor krajského súdu o tom, že postup žalobcu predstavuje zneužitie dohody na zamedzenie dvojitého zdanenia, ktoré nie je hodné ochrany. Podľa názoru žalobcu

vo všeobecnosti platí, že zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia môžu obsahovať ochranné klauzuly chrániace pred ich zneužitím. Ak konkrétna zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia takéto ochranné ustanovenia neobsahuje, v súlade s princípom „pacta sunt servanda“ sú výhody zo zmluvy plne uplatniteľné aj v prípade, ak sú považované za neprimerané. Keďže Zmluva s Holandskom tieto ochranné ustanovenia neobsahuje, platí, že ak sú preukázateľne splnené všetky podmienky danej zmluvy, výhody z nej vyplývajúce musia byť garantované.

Žalobca si uplatnil aj náhradu trov odvolacieho konania za zaplatený súdny poplatok a jeden právny úkon - podanie odvolania.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu z 1. júla 2014 uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci uvedeným v napadnutom rozsudku krajského súdu a námietky žalobcu považuje za neopodstatnené.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

Rozsudok bol verejne vyhlásený 15. apríla 2015 podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

V odvolaní žalobca predovšetkým namietal, že krajský súd svoje rozhodnutie nedostatočne odôvodnil a nevysporiadal sa s nedostatkami predchádzajúceho rozsudku, v intenciách zrušujúceho uznesenia najvyššieho súdu, v dôsledku čoho je nepreskúmateľné, svojvoľné a arbitrárne, čím došlo k porušeniu práva žalobcu na spravodlivé súdne konanie.

V zmysle ustálenej judikatúry najvyššieho súdu pre posúdenie arbitrárnosti odôvodnenia napadnutého rozsudku považoval odvolací súd za kľúčové zistenie, či spôsob, ktorým krajský súd odôvodnil svoje rozhodnutie, je ústavne a zákonne konformný. Inými slovami povedané, úlohou najvyššieho súdu bolo zistiť, či spôsob výkladu príslušných zákonných ustanovení, ktorým krajský súd zdôvodnil svoje rozhodnutie, vzhľadom na zistený skutkový stav, nie je svojvoľný (arbitrárny) alebo ústavne a zákonne neudržateľný pre zjavné pochybenia alebo omyly v posudzovaní obsahu aplikovanej právnej úpravy (mutatis mutandis rozhodnutie II. ÚS 127/07).

Ako vyplýva z konštantnej judikatúry Ústavného súdu SR (napríklad II. ÚS 127/07, I. ÚS 110/02) o svojvôli pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam.

Skutočnosť, že sa odvolateľ s názorom krajského súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o porušení jeho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (napríklad II. ÚS 87/07-10). Ústavný súd vo svojich rozhodnutiach konštantne pripomína, a najvyšší súd sa s tým v plnej miere stotožňuje, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje pre záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (napr. IV. ÚS 115/03, II. ÚS 44/03, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05, IV. ÚS 112/05).

V predmetnej právnej veci sa však krajský súd vôbec nevysporiadal otázkou záväznosti Modelovej zmluvy OECD a Komentárov k nej vzhľadom na fakt, že táto nebola nikdy oficiálne publikovaná v Zbierke zákonov Slovenskej republiky a vôbec nevykonával porovnanie znenia Modelovej zmluvy OECD a

Komentára k nej pred rozhodným dátumom (t. j. najneskôr do termínu výplaty, poukázania alebo pripísania úhrady dividend), znenie tejto zmluvy po tomto dátume a znenie príslušného článku Zmluvy s Holandskom. Táto povinnosť mu bola uložená uznesením najvyššieho súdu, v ktorom najvyšší súd konštatoval, že: „...bez takto vykonaného rozboru, je akékoľvek rozhodnutie súdu, ktoré musí byť v súlade s Ústavou Slovenskej republiky, zákonom a medzinárodnou zmluvou, ktorou je SR viazaná, arbitrárne“.

Krajský súd si síce obstaral slovenský preklad Modelovej daňovej zmluvy o príjmoch a o majetku OECD a Komentárov k nej sa viažucich, a to najmä článok 10, avšak s aktualizáciou od roku 1977 až po rok 2010 vrátane, z ktorého vyššie uvedené porovnanie vôbec nie je možné vykonať.

Navyše, tak, ako to v odvolaní namieta žalobca, krajský súd cituje ustanovenia Úvodu Modelovej daňovej zmluvy, ktoré evidentne nemal k dispozícii, tieto nie sú do dnešného dňa zverejnené nielen v Zbierke zákonov Slovenskej republiky, ale, ako to uvádza vo svojom vyjadrení z 25. novembra 2013 žalovaný, k tomuto termínu neboli zverejnené v slovenskom jazyku ani na jeho webovej stránke, nakoľko celý materiál (Modelová daňová zmluva OECD a Komentáre k nej) mal byť uverejnený až po udelení licencie od OECD.

Krajský súd sa opätovne iba stotožnil s tvrdeniami žalovaného uvedenými vo vyjadrení z 25. novembra 2013, aj keď to explicitne vo svojom rozsudku neuvádza, avšak porovnaním textu vyjadrenia a odôvodnenia rozsudku krajského súdu je zrejmé, že krajský súd bez ďalšieho prevzal jednotlivé pasáže z vyjadrenia žalovaného.

Záver krajského súdu, že v roku 2003 bolo možné čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom použiť len v prípade, ak boli „dividendy vyplatené rezidentovi (Holandska) ktorý musí byť súčasne skutočným vlastníkom príjmu (z dividend)“ nekorešponduje so znením medzinárodnej zmluvy a krajský súd použitím interpretačných pravidiel, ktorých znenie v roku 2003 sám nepoznal, vytvoril nový pojem, ktorý sa v žiadnom medzinárodnom ani vnútroštátnom právne záväznom dokumente nenachádzal.

Navyše, jeho závery týkajúce sa súvislostí medzi miestom sídla spoločnosti (SGH) v čase vzniku zdroja zdaniteľného príjmu a presúvaním sídla spoločnosti v čase platby (dividend), ktoré krajský súd označil za kľúčové otázky pre posúdenie celého prípadu, nemajú vnútornú logiku a nereflektujú základné problémy prejednávaneho prípadu.

V tejto súvislosti preto najvyšší súd konštatuje, že napadnutý rozsudok krajského súdu nie je riadne odôvodnený a signalizuje možnosť porušenia čl. 46 ods. 1 ústavy. Úvahy krajského súdu nevychádzajú z konkrétnych faktov, na viacerých miestach iba mechanicky preberá vyjadrenie žalovaného, a preto možno skonštatovať, že vykazuje znaky arbitrárnosti.

Už tieto zistené nedostatky by samé osebe mohli byť dôvodom na opätovné zrušenie rozhodnutia krajského súdu a vrátenie mu veci na ďalšie konanie a opätovné rozhodnutie.

Avšak, vzhľadom na dĺžku trvania celého sporu, ako aj samotnú jeho podstatu, považoval odvolací súd za potrebné zaoberať sa aj vecnou stránkou prípadu, a preto sa vysporiadal aj s ostatnými relevantnými námietkami odvolateľa a preskúmal samotné napadnuté rozhodnutie žalovaného.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona o správe daní). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej 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. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a

povinnosti a ktorá vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu, zákon o správe daní obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní, pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 52 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z. z. o dani z príjmov, daň je vyberaná zrážkou z tých príjmov, na ktoré sa vzťahuje osobitná sadzba dane (§ 36). Zrážku je povinný vykonať platiteľ dane, ktorý má sídlo alebo bydlisko na území Slovenskej republiky, a zahraničný platiteľ dane (§ 56) pri výplate, poukázaní alebo pri pripísaní úhrady v prospech daňovníka. Pri štátnych dlhopisoch a štátnych pokladničných poukážkach sa prednostne uplatní spôsob vyberania dane podľa podmienok emisie, ak sú tieto určené. Pri výnosoch z cenných papierov plynúcich príjemcovi od investičných (správcovských) spoločností a od investičných fondov sa daň vyberá aj v prípade, ak výnos nebol vyplatený, a to najneskôr v termíne do 30. júna roka, ktorý nasleduje po zdaňovacom období, za ktorý je vykázaný základ dane podľa § 36 ods. 4. V prípade, ak dividendy neboli vyplatené, poukázané alebo pripísané do termínu najneskoršieho dňa ich splatnosti podľa osobitného predpisu, 132a) považuje sa za deň pripísania úhrady v prospech daňovníka tento najneskorší termín splatnosti. Za podiely na zisku alebo výnosy z akcií sa na účely tohto zákona nepovažujú sumy použité zo zisku po zdanení na zvýšenie vkladu spoločníka z majetku prevyšujúceho základné imanie spoločnosti s ručením obmedzeným alebo akciové spoločnosti. Pri znížení základného imania a následnej výplate takto použitého zisku sa zrazí daň podľa sadzby uvedenej v § 36 ods. 2 písm. c), pričom ako prvé sú na účely tohto zákona zdaňované vklady uskutočnené z majetku spoločnosti, ktorý prevyšoval základné imanie.

Podľa ods. 2 platiteľ dane je povinný zrazenú daň odvieť správcovi dane najneskôr do pätnásteho dňa každého mesiaca za predchádzajúci kalendárny mesiac. Zrážka dane sa vykonáva zo sumy úhrady alebo pripísania dlžnej sumy v prospech daňovníka. Za úhradu je považované aj nepeňažné plnenie. Túto skutočnosť, ktorá sa dotýka len daňovníkov uvedených v § 2 ods. 3 a § 17 ods. 3, je súčasne povinný oznámiť správcovi dane, ak správca dane na žiadosť platiteľa dane neurčí inak.

Podľa ods. 3 ak platiteľ dane nevykoná zrážku dane alebo zrazenú daň včas neodvedie, bude sa od neho vymáhať rovnako ako ním nezaplatená daň. Podobne sa postupuje, ak platiteľ dane nezrazí daň v správnej výške.

Podľa § 57 ods. 1, ustanovenia tohto zákona sa nepoužijú, ak medzinárodná zmluva, ktorou je Slovenská republika viazaná, ustanovuje inak.

Podľa čl. 4 Viedenského dohovoru, tento dohovor sa vzťahuje len na zmluvy uzavreté medzi štátmi až potom, keď dohovor nadobudol voči nim platnosť, bez ujmy všetkých pravidiel v ňom obsiahnutých, vzťahujúcich sa na zmluvy podľa medzinárodného práva nezávisle na tomto dohovore.

Podľa čl. 31 ods. 1 zmluva sa musí vykladať dobromyseľne, v súlade s obvyklým významom, ktorý sa dáva výrazom v zmluve v ich celkovej súvislosti, a takisto s prihliadnutím na predmet a účel zmluvy.

Podľa ods. 2 na účely výkladu zmluvy sa okrem textu, včítane preambuly a príloh, celkovou súvislosťou rozumie:

- a) každá dohoda vzťahujúca sa na zmluvu, ku ktorej došlo medzi všetkými stranami v súvislosti s uzavretím zmluvy;
- b) každá listina vyhotovená jednou alebo viacerými stranami v súvislosti s uzavretím zmluvy a prijatá ostatnými stranami ako listina vzťahujúca sa na zmluvu.

Podľa ods. 3 spolu s celkovou súvislosťou bude sa brať zreteľ:

- a) na každú neskoršiu dohodu týkajúcu sa výkladu zmluvy alebo vykonávania jej ustanovení, ku ktorej došlo medzi stranami;
- b) na akúkoľvek neskoršiu prax pri vykonávaní zmluvy, ktorá založila dohodu strán týkajúcu sa jej výkladu;
- c) na každé príslušné pravidlo medzinárodného práva použiteľné vo vzťahoch medzi stranami.

Podľa čl. 32 doplnkové prostriedky výkladu, včítane prípravných materiálov na zmluve a okolností, za ktorých sa zmluva uzavrela, možno použiť buď pre potvrdenie významu, ktorý vyplýva z použitia článku 31, alebo pre určenie významu, keď výklad urobený podľa čl. 31

- a) buď ponecháva význam nejednoznačným alebo nejasným; alebo
- b) vedie k výsledku, ktorý je zrejme protizmyselný alebo nerozumný.

Podľa čl. 10 ods. 1 Zmluvy s Holandskom, dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá má sídlo v jednom z oboch štátov, osobe, ktorá má bydlisko alebo sídlo v druhom štáte, sa môžu zdať v tomto druhom štáte.

Podľa ods. 2 jednako tieto dividendy sa môžu zdať v štáte, v ktorom má sídlo spoločnosť, ktorá ich vypláca, a to podľa zákonov tohto štátu. Takto určená daň však nemôže presiahnuť 10% hrubej sumy dividend.

Podľa ods. 3 štát, v ktorom má sídlo spoločnosť vyplácajúca dividendy, nezdaní bez ohľadu na ustanovenie odseku 2 dividendy vyplácané touto spoločnosťou spoločnosti, ktorej majetok je úplne alebo čiastočne rozdelený na akcie a ktorá má sídlo v druhom štáte a vlastní priamo najmenej 25% majetku spoločnosti vyplácajúcej dividendy.

Podľa § 1 ods. 1 zák. č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky, Ústava Slovenskej republiky, ústavné a ostatné zákony Národnej rady Slovenskej republiky, nariadenia vlády Slovenskej republiky a vyhlášky, výnosy a opatrenia ministerstiev a ostatných ústredných orgánov štátnej správy Slovenskej republiky, iných orgánov štátnej správy, ak tak ustanovuje osobitný zákon, Národnej banky Slovenska, rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky o nesúlade medzi právnymi predpismi 1), návrhy prijaté v referende podľa čl. 98 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a medzinárodné zmluvy (§ 6) sa vyhlasujú uverejnením v Zbierke zákonov Slovenskej republiky (ďalej len "Zbierka zákonov").

Podľa § 2, o všetkom, čo bolo v Zbierke zákonov uverejnené, platí domnienka, že dňom uverejnenia sa stalo známym každému, koho sa to týka; domnienka o znalosti vyhlásených všeobecne záväzných právnych predpisov je nevyvrátiteľná.

Podľa § 6 ods. 1, medzinárodné zmluvy, ktorými je Slovenská republika viazaná, sa vyhlasujú v Zbierke zákonov, ak ide o

- a) zmluvy ratifikované prezidentom republiky,
- b) iné zmluvy, ak obsahujú úpravu týkajúcu sa právneho postavenia fyzických a právnických osôb alebo ich oprávnených záujmov.

Podľa čl. 5 Dohovoru o Organizácii pre hospodársku spoluprácu a rozvoj Paríž 14. december 1960, uverejnený v zbierke zákonov Oznámením ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky pod č. 141/2001 Z. z., organizácia môže na dosiahnutie svojich cieľov

- a) prijímať rozhodnutia, ktoré budú pre všetkých členov záväzné, ak nie je ustanovené inak,
- b) dávať členom odporúčania a
- c) uzatvárať s členmi, nečlenskými štátmi a medzinárodnými organizáciami dohody.

Skutkové okolnosti prípadu nie sú medzi účastníkmi sporné. Sporným naďalej zostáva právne posúdenie vyššie uvedených transakcií najmä z pohľadu aplikácie Zmluvy s Holandskom, medzinárodných výkladových pravidiel týkajúcich sa Modelovej zmluvy OECD a jej Komentára, v rozhodnom čase všeobecne rešpektovanej medzinárodnej praxe pri riešení otázok týkajúcich sa zamedzenia dvojitého zdanenia, resp. daňových únikov a ich aplikovateľnosť na predmetný prípad.

Žalobca v žalobe a odvolaní namietal, že aplikoval Zmluvu s Holandskom oprávnené a nebol povinný posudzovať či SGH je alebo nie je „skutočným vlastníkom“ dividend, pretože takáto povinnosť pre žalobcu nevyplyva zo žiadneho všeobecne záväzného právneho predpisu. Podľa jeho názoru nebol povinný skúmať racionalitu krokov akcionárov a taktiež namietal záver o tom, že zneužil dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia, nakoľko podľa jeho názoru sú výhody zo zmluvy plne uplatniteľné aj v prípade, ak sú považované za neprimerané.

V súvislosti s touto námietkou odvolací súd už v uznesení z 23. októbra 2012 sp. zn. 2Sžf 18/2012 pripomenul základný princíp teórie práva týkajúci sa prameňov práva, že od orgánu aplikácie práva nemožno očakávať ani vyžadovať uplatnenie prameňa práva, ktorý tak tomuto orgánu ako aj účastníkovi konania pred ním nie je dostupný v úradnom jazyku. Zásada „neznalosť práva neospravedľuje“, ktorá sa vzťahuje na adresátov práva a zásada „súd pozná právo“, sú opodstatnené výlučne publicitou prameňov práva. Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že ani adresáti práva ani štátne orgány nie sú viazané nepublikovanými prameňmi práva.

Automatické uplatnenie medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná a ktorá má prednosť pred zákonmi, je vyjadrené v § 57 ods. 1 zákona o dani z príjmov a v § 99 zákona o správe daní. Takouto zmluvou je bezpochyby Zmluva s Holandskom ako aj Dohovor o OECD, pre Slovenskú republiku záväzný od 14. decembra 2000.

Práve na základe tohto dohovoru a jeho výkladových pravidiel nie je podľa názoru odvolacieho súdu bez ďalšieho možné vylúčiť aplikáciu Modelovej zmluvy OECD a Komentárov k nej, ktoré sú uznávaným nástrojom jednotnej interpretácie a uplatňovania zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia správami daní jednotlivých štátov a ich daňovými subjektmi.

Avšak, je všeobecne známou a dodnes rešpektovanou medzinárodnou praxou, že Modelová zmluva OECD a Komentáre k nej, či už v znení z roku 1977, alebo v znení všetkých následných aktualizácií (1991, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 resp. 2011) nie je právne záväzná. Napriek tomu je najčastejším referenčným dokumentom, ktorý slúži na prípravu dvojstranných dohôd okrem iného aj v oblasti zamedzenia dvojitého zdanenia, resp. daňových únikov (pozri napr. Návrh Generálneho advokáta vo veci C-168/11, Manfred Beker, Christa Beker proti Finanzamt Heilbronn z 12. júla 2012, bod. 5).

Je zrejmé, že povinnosť použiť pri zdanení dividend v roku 2003 Zmluvu z Francúzskom a Zmluvu s Nemeckom, ktoré umožňujú zdaňovať dividendy v krajine zdroja príjmu (Slovensko), ktorú žalovaný napadnutým rozhodnutím žalobcovi uložil, odôvodňoval tým, že Modelová zmluva OECD a Komentáre k nej obsahujú interpretačné pravidlá, z ktorých takáto povinnosť žalobcovi priamo vyplývala.

Podľa názoru žalovaného, Modelová zmluva OECD a Komentáre k nej slúži predovšetkým ako vzor pre bilaterálne zmluvy, ktoré za účelom zabránenia daňovým únikom, resp. zamedzenia dvojitého zdanenia uzatvárajú medzi sebou členské, ale aj nečlenské, štáty OECD a taktiež slúži ako vzor pri revidovaní starších bilaterálnych zmlúv, pričom platí, že nové znenia článkov Modelovej zmluvy OECD a Komentárov k nim sa vzťahujú aj na zmluvy uzavreté pred touto zmenou, pokiaľ jednotlivé členské štáty neuplatnia výhrady voči novému zneniu a cieľom zmeny znenia článkov Modelovej zmluvy OECD, resp. Komentára k nej, je len vyjasniť, a nie zmeniť, význam dotknutých ustanovení.

V takýchto prípadoch je možné použiť výkladové pravidlá obsiahnuté v Modelovej zmluve OECD resp. Komentáru k nej aj na bilaterálne zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorené medzi jednotlivými štátmi pred tým, ako bola prijatá takáto zmena Modelovej zmluvy OECD.

Odvolací súd upozorňuje na to, že toto tvrdenie žalovaného nie je celkom správne, nakoľko názory na to, do akej miery je v súlade s princípom legality používanie Komentárov OECD pri výklade medzinárodných zmlúv sú rôzne a postupne sa vyvíjali.

Z pohľadu medzinárodného práva je zrejmé, že ide o pravidlá, ktoré nemajú právnu záväznosť, ale sú prijímané s cieľom dosiahnuť praktický efekt a môžu sa zmeniť na právne záväzné, ak sa aplikujú v rámci vnútroštátneho právneho systému daňovými autoritami a súdmi.

Z pohľadu vnútroštátneho práva OECD Komentáre neexistujú ako normy a môžu mať efekt len pri výklade medzinárodných zmlúv.

Obzvlášť dôležitým aspektom tejto témy je vplyv Komentárov na existujúce medzinárodné zmluvy.

OECD zastáva teóriu dynamického výkladu zmlúv. Zmeny Komentárov týkajúce sa nemodifikovaných ustanovení Modelovej zmluvy OECD sú „aplikovateľné na výklad zmlúv uzatvorených pred ich prijatím, keďže odrážajú konsenzus členských štátov OECD o správnom výklade existujúcich ustanovení a ich aplikácii na špecifický prípad.“ (bod 35 Úvodu do Modelovej zmluvy OECD 2003).

To, podľa názoru Výboru pre fiškálne záležitosti OECD, umožňuje vyriešiť dôležitý praktický problém. Ak by sa zmenili články Modelovej zmluvy OECD, trvalo by niekoľko rokov, kým by sa uvedené zmeny dostali do znenia medzinárodných zmlúv, pretože o týchto by sa muselo znovu rokovať.

Za tento prístup, ako aj za fakt, že aktualizáciu Komentárov môže de facto urobiť samotný Výbor pre fiškálne záležitosti, čo často krát bráni v identifikácii správnej verzie Modelovej zmluvy OECD a jej Komentárov, ktoré by mohli mať interpretačný efekt na tú ktorú zmluvu, ako je tomu napokon aj v prejednávanom prípade, bola OECD mnohokrát kritizovaná s poukazom na čl. 31 a 32 Viedenského dohovoru.

Prof. Dr. Adolf J. Martín Jiménez, z Právnickej fakulty Univerzity v Cádize v článku: “The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries?”, ktorý bol uverejnený v Bulletin - TAX MONITOR v januári 2004 k tejto problematike okrem iného uviedol: “... Ak vezmeme do úvahy, že OECD Výbor pre fiškálne záležitosti, vzhľadom na jeho zloženie (Výbor pre fiškálne záležitosti je zložený zo senior úradníkov z ministerstiev financií, alebo daňových úradov z členských štátov OECD), má tendenciu akceptovať názory daňových úradov, je právna istota a ochrana práv daňových poplatníkov ďaleko od ideálu. Vzhľadom na uvedené je potrebné mať na zreteli, že Komentáre sú iba jedným z faktorov, ktoré by mali byť brané do úvahy pri výklade medzinárodnej zmluvy; to znamená, že daňové úrady, súdy a platitelia daní by nemali považovať Komentáre za „autentickú interpretáciu“ medzinárodných zmlúv uzatvorených ich krajinou. Komentáre sú dôležité, ale samotné nemajú normatívnu povahu a nie vždy sú správnym nástrojom na výklad zmluvy dokonca aj vtedy, ak táto zmluva vychádza z Modelovej zmluvy OECD....

....Pozornosť je potrebné venovať aj trendu, ktorý sa objavil po revízii Modelovej zmluvy v roku 2003 a ktorý má tendenciu identifikovať akékoľvek znižovanie alebo neplatenie daní v jednom zo zmluvných štátov ako „zneužitie“, ak platiteľ dane využíva výhody medzier v právnej úprave. Miera voľnej úvahy, ktorú tento trend ponecháva daňovým úradom a umožňuje im potierať nielen zneužitie, ale aj legitímne daňové plánovanie, nie je podľa autora akceptovateľná. Napokon, minimálne do roku 2003 bola situácia dvojitého nezdanenia akceptovaná Modelovou zmluvou OECD a implicitne predpokladaná členskými štátmi...”.

Z uvedeného je zrejmé, že revízia Modelovej zmluvy OECD a jej Komentárov v roku 2003 (prax samotnej OECD do roku 2003 pri posudzovaní zneužívania bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia bola skôr formalistická), vyvolala mnohé diskusie o tom, či je možné rozhodnutie, alebo lepšie povedané, názor, orgánu medzinárodnej inštitúcie, ktorej však členské štáty nepostúpili legislatívne právomoci, použiť pri výklade medzinárodných zmlúv uzatvorených medzi jednotlivými členskými štátmi, ako záväzné výkladové pravidlo.

V predmetnom prípade však podľa názoru odvolacieho súdu nejde len o posúdenie záväznosti výkladového pravidla, ale o posúdenie otázky, či nezáväzný Komentár, ktorý „vysvetľuje“ určité ustanovenia zmluvy a pojmy v nej použité, môže „výkladom“ de facto vygenerovať nový pojem, ktorý sa v pôvodnej medzinárodnej zmluve nevyskytuje.

Neušlo pozornosti odvolacieho súdu, že nové znenia článkov Modelovej zmluvy OECD a Komentárov k nim sa môžu vzťahovať na zmluvy uzavreté pred touto zmenou, ale len za splnenia dvoch kumulatívnych podmienok. Nielen že jednotlivé členské štáty neuplatnia výhrady voči novému zneniu, ale cieľom zmeny znenia článkov Modelovej zmluvy, resp. Komentára k nej, musí byť len vyjasnenie a nie zmena významu dotknutých ustanovení.

V súvislosti s tým následne vyvstáva otázka, či možno od subjektu podliehajúceho jurisdikcii zmluvného štátu žiadať, aby sa správal podľa takto vytvoreného nového pravidla, ktoré mu navyše v čase, keď sa od neho toto správanie vyžadovalo, nebolo známe, nakoľko nebolo dostupné v úradnom jazyku v žiadnej forme.

Podľa názoru odvolacieho súdu, v krajinách kde platí písané právo a štátne orgány môžu konať len na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon, a takou Slovenská republika bez akýchkoľvek pochybností je, rozhodnutia týkajúce sa zmeny obsahu medzinárodných zmlúv a ich účinkov nemôžu byť bez ďalšieho prenesené na inštitúciu - OECD a jej Výbor pre fiškálne záležitosti.

Prekážkou takéhoto prenosu sú ústavné princípy a v tomto prípade konkrétne ochrana práv daňových poplatníkov.

Aj keď aktivity OECD v boji proti daňovým únikom a zneužívaniu medzinárodných zmlúv je potrebné hodnotiť pozitívne, zároveň je potrebné pamätať na to, že: "...v prípade, že non-právna norma je oslavovaná, pretože obchádza prekážky podieľajúce sa na tvorbe právnej normy, nesmie sa zabúdať, že mnohé z týchto prekážok, nech sa zdajú akokoľvek neprijemné pre konkrétny orgán prijímajúci rozhodnutie, majú dôvody vo svojej vlastnej podstate..." (pozri Bothe, M., "Legal and Non-legal Norms - A Meaningful Distinction in International Relations?", Netherlands Yearbook of International Law, Vol. 11(1980), str. 93; and Snyder, F., "Soft-law and Institutional Practice", EUI Working Paper, Law No. 93/5 (1993), str. 28.

Je nevyhnutné mať na zreteli, že Modelová zmluva OECD ani Komentáre k nej neboli do dnešného dňa uverejnené v Zbierke zákonov Slovenskej republiky.

A nielen, že neboli uverejnené v Zbierke zákonov, ale do dnešného dňa neboli v úradnom jazyku nikde uverejnené ani v plnom znení, ani v pôvodnom znení s jednotlivými aktualizáciami.

Z uvedeného je zrejmé, že ani žalobca nemal v roku 2003 k dispozícii slovenské znenie Modelovej zmluvy OECD a Komentára k nej.

Na druhej strane mal žalobca v roku 2003 k dispozícii Zmluvu s Holandskom, ktorá v článku 10 jasne a zrozumiteľne upravovala postup pri zdanení dividend v prípade ako bol tento, t. j. keď vyplácajúca spoločnosť mala sídlo na Slovensku a akcionár, ktorému boli dividendy vyplatené, mal nad všetku pochybnosť sídlo v Holandsku.

Samotný žalovaný v napadnutom rozhodnutí poukázal na to, že žalobca pri výplате dividend v prospech spoločnosti SGH uplatnil Zmluvu s Holandskom, čím zobral na seba v plnom rozsahu zodpovednosť za správne uplatnenie tejto zmluvy. Platiteľ dane podľa okolností prípadu musí sám rozhodnúť, či uplatní refundačný systém pri zdaňovaní príjmu plynúceho nerezidentovi, alebo uplatní automaticky zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia a ak uplatní konkrétnu zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, berie na seba v plnom rozsahu zodpovednosť za správne uplatnenie tejto zmluvy.

Ako vyplýva zo spisového materiálu, žalobca postupoval podľa Zmluvy s Holandskom a túto aplikoval správne.

Napokon jeho postup v roku 2003 nespochybnil ani žalobcov 51% akcionár, Fond národného majetku Slovenskej republiky, ktorý hlasoval tak za prevod akcií z pôvodných akcionárov na SGH, ako aj za vyplatenie dividend za rok 2002 tomuto akcionárovi.

Podľa názoru odvolacieho súdu nebolo možné od žalobcu, ako platiteľa dane požadovať postup uvádzaný žalovaným v napadnutom rozhodnutí, t. j. zdanenie dividend podľa Zmluvy s Nemeckom a Zmluvy s Francúzskom, z dôvodu, že tam mali sídlo „skutoční vlastníci príjmov“.

Povinnosť skúmať v roku 2003 skutočných vlastníkov príjmov z vyplatených dividend žalobcovi

nevyplývala zo žiadneho právne záväzného dokumentu a zo spisového materiálu je zrejmé, že žalovaný túto odvodil len na základe použitia Komentára k Modelovej zmluve OECD, ako jediného interpretačného pravidla pre výklad čl. 10 Zmluvy s Holandskom.

Navyše ani nie je možné zistiť, aké znenie Modelovej zmluvy a Komentárov k nej žalovaný aplikoval, keďže samotný Komentár bol niekoľko krát aktualizovaný a výklad niektorých pojmov sa postupom času vyvíjal.

Za týchto skutkových a právnych okolností, pri nesplnení podmienky publicity právnej normy, neexistencii dostatočne rozvinutej praxe, nedostupnosti autentického znenia Modelovej zmluvy OECD a Komentárov v úradnom jazyku a rozporuplných odborných názorov na záväznosť interpretačných pravidiel a ich efekt na existujúce bilaterálne medzinárodné zmluvy, sa nemôže vyžadovať od daňového subjektu, ako správanie predpísané právnym poriadkom, aby sledoval a rešpektoval takéto interpretačné pravidlá, pokiaľ sa nestanú súčasťou predmetnej medzinárodnej zmluvy.

Taktiež od neho nie je spravodlivé požadovať, aby sa správal podľa neskoršej praxe, ktorá nie je záväzne vyjadrená a navyše je v rozpore so znením a definíciou pojmov obsiahnutých v medzinárodnej zmluve.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalobcu vyhovel a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Bratislave podľa § 220 OSP zmenil, nakoľko neboli splnené podmienky na jeho potvrdenie (§ 219 OSP), ani na jeho zrušenie (§ 221 ods. 1 OSP) a rozhodnutie žalovaného podľa § 250j ods. 1 OSP zrušil a vrátil žalovanému na ďalšie konanie keďže dospel k záveru, že rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby nie sú v súlade so zákonom.

V novom konaní sa správny orgán viazaný právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky predovšetkým vysporiada s otázkou aplikovateľnosti Modelovej zmluvy OECD a jej Komentárov, v znení platnom v roku 2003, na konanie žalobcu a vo veci opätovne rozhodne.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 246c ods. 1, § 224 ods. 1 a § 250k OSP tak, že žalobcovi ktorý bol v konaní úspešný priznal náhradu trov konania v uplatnenom rozsahu, v celkovej výške 2 669,08,-€.

Tieto sú tvorené náhradou zaplatených súdnych poplatkov vo výške 198,-€ (3x súdny poplatok á 66,-€ za podanie žaloby 7.7.2010 a dva krát za podanie odvolania proti rozsudkom krajského súdu, 2.4.2012 a 18.6.2014) a trovami právneho zastúpenia vo výške 2 319,97,-€, za:

2x PÚ á 120, 23,-€ (príprava a prevzatie zastúpenia právnym zástupcom Squire, Sanders & Dempsey L.L.P., organizačná zložka vrátane prvej porady s klientom a podanie žaloby),

1x PÚ á 123,50 € (príprava a prevzatie zastúpenia právnym zástupcom AKMG s r. o.),

2x PÚ á 127,16 € (účasť na pojednávaní 27.1.2012, podanie odvolania 2.4.2012),

1x PÚ á 130,16,-€ (účasť na pojednávaní 28.6.2013), 3x PÚ á 134,-€ (písomné podanie 10.3.2014, účasť na pojednávaní 28.3.2014, podanie odvolania 18.6.2014),

režijný paušál za 9 PÚ - 71,22 € (§ 16 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb), 691,-€

náklady a hotové výdavky (§ 15 a § 17 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. - cestovné náklady a strata času 27.1.2012, 28.6.2013 a 28.3.2014),

45,69 € (19% DPH z úkonov v roku 2010) a 361,62 € (20% DPH z úkonov od 1.1.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.