

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: **Slovenský plynárenský priemysel, a.s.**, Mlynské nivy 44/a, Bratislava, IČO: 35 815 256, právne zastúpený: *Advokátska kancelária AKMG, s.r.o., Dolná 6A, Banská Bystrica*, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Vazovova 2, Bratislava, 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 233/2010-496 z 27. januára 2012, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave, č. k. 4S 233/2010-496 z 27. januára 2012 **z r u š u j e a v r a c i a** vec krajskému súdu na ďalšie konanie a rozhodnutie.

O d ô v o d n e n i e :

Krajský súd v Bratislave rozsudkom, č. k. 4S 233/2010-496 z 27. januára 2012 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 2003 v sume 15.435.195,94 €.

Krajský súd v Bratislave posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní 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 Vyhláske 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 Vyhláske 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“), § 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“) a 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 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.

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 spoločnosti, 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. F. 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% tvorili podiel pre akcionára spoločnosť SGH vo výške 3.719.907.231,94 Sk. Dividendy pre spoločnosť SGH boli vyplatené z účtu žalobcu č. X. dňa 19. júna 2003 (zahraničný platobný príkaz č. X. zo dňa 19.6.2003).

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 nesplatenej 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 operácií 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. Vyrubovacie 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. 500/230/6159/10/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 premlčania, 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 premlčania 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 „zneužitú“ 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 zákona o správe daní, 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 podľa neho je 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 (žalobca), 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 neoprávnené, 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 (5.6.2003), 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 by sa mala vziať do úvahy 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 neoprávnené 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 „pretekli“ 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 10.2.2003 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 poukázani 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, t.j. 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 premlčania 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 sa stotožnil s názormi žalovaného, pokiaľ ide o aplikáciu Viedenského dohovoru a modelovej zmluvy na daný prípad a poukázal na Osobitnú časť dôvodovej správy k návrhu Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorej: „Úprava ústavných práv a slobôd vychádza z medzinárodných zmlúv a základných slobôd, ku ktorým sa pripojila a ktoré ratifikovala ČSFR. Ich súhrnné zakotvenie bolo už realizované prijatím Listiny základných práv a slobôd ústavným zákonom č. 23/1991 Zb. Predložený návrh ústavy preberá a ďalej rozvíja úpravu základných práv a slobôd obsiahnutú v Listine.“ Do prevažnej časti medzinárodných zmlúv Slovenská republika sukcedovala v priebehu roku 1993, pričom v každom prípade bolo vyhovené žiadosti Slovenskej republiky o uznanie sukcesie k 1.1.1993. Viedenský dohovor je jedným z mnohostranných dohovorov, ktoré sú v dôsledku sukcesie platné pre Slovenskú republiku od 1.1.1993. Slovenská republika do nich sukcedovala v zmysle výhrad, prípadne vyhlásení, urobených bývalou ČSSR, ČSFR a v dôsledku toho prebrala i záväzky z nich plynúce v rozsahu, v akom boli tieto záväzné aj pre bývalú ČSFR.

Podľa názoru krajského súdu Viedenský dohovor sa prejednávaneho prípadu týka v celom rozsahu, pretože už okrem dôvodov vyššie uvádzaných, poskytuje interpretačné pravidlá výkladu medzinárodných zmlúv a to konkrétne vo svojich čl. 31 až 33. Pre potreby konania v danej veci bolo potrebné predovšetkým použiť ustanovenia čl. 31 ods. 1 (Všeobecné pravidlo výkladu), ktoré uvádza: „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.“ V prípade potreby je možné ešte použiť i doplnkové prostriedky výkladu tak, ako sú uvedené v čl. 32.

Pokiaľ ide o Komentár k Modelovej daňovej zmluve o príjmoch a o majetku OECD, aj tento je preto možné vo všeobecnosti použiť ako doplnkový prostriedok výkladu a to v súlade s čl. 32 Viedenského dohovoru. Doplnkový prostriedok výkladu možno podľa názoru krajského súdu použiť buď na potvrdenie významu, ktorý vyplýva na základe použitia všeobecných výkladových pravidiel upravených v článku 31 Viedenského dohovoru (t.j. interpretácie medzinárodnej zmluvy dobromyseľne, v súlade s obvyklým významom, ktorý sa dáva výrazom v medzinárodnej zmluve v ich celkovej súvislosti a tak isto s prihliadnutím na predmet a účel medzinárodnej zmluvy) alebo Komentár k Modelovej daňovej zmluve o príjmoch a o majetku OECD ako doplnkový prostriedok možno použiť tam, kde význam podľa čl. 31 Viedenského dohovoru je nejednoznačný, nejasný, zrejme protizmyselný alebo nerozumný. Vo všeobecnosti je možné Komentár k Modelovej daňovej zmluve o príjmoch a o majetku OECD použiť pri interpretácii medzinárodnej zmluvy, ak rozdiely medzi znením Modelovej zmluvy OECD a znením medzinárodnej zmluvy nie sú podstatné a ustanovenia, ktoré boli zmenené alebo doplnené do Komentára k Modelovej daňovej zmluve o príjmoch a o majetku OECD po podpise medzinárodnej zmluvy boli zverejnené do resp. počas obdobia realizácie transakcie.

V predmetnom prípade Krajský súd v Bratislave jednoznačne zistil, že Zmluva s Holandskom bola podpísaná 4. marca 1974 a platnosť nadobudla 5. novembra 1974, pričom Viedenský dohovor nadobudol platnosť pre ČSSR 28. augusta 1987. Transakcia medzi žalobcom a rezidentom Holandska (spoločnosť SGH) prebehla v roku 2003, teda potom, čo sa už na žalobcu vzťahovali pravidlá Viedenského dohovoru s príslušným Komentárom (ku ktorému Slovenská republika neviazala žiadnu poznámku ani výhradu k tam uvedeným článkom). Tu je potrebné zdôrazniť, že medzinárodné zmluvy uzatvorené Slovenskou republikou vrátane zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia majú prednosť pred zákonom o dani z príjmov. Vzhľadom na uvedené skutočnosti krajský súd pokladal postup žalovaného v zmysle § 99 zákona o správe daní za opodstatnený, preto námietky žalobcu týmto smerom vyhodnotil ako nedôvodné.

Ďalej krajský súd konštatoval, že medzi účastníkmi nebolo 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 citovaného zákona, 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 bol z 12. marca 2010, teda správny orgán daň vyrubil v zákonnej lehote.

Krajský súd sa stotožnil aj s tým postupom žalovaného, keď žalovaný skúmal skutočného vlastníka dividend, aby zistil, či sú splnené hmotnoprávne podmienky uložené v citovanom článku 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom. Tu je podľa názoru krajského súdu na mieste konštatovanie zásadného problému a to definovanie frázy „skutočného vlastníka“, pretože jej význam, ktorý sa jej má dať, nie je doteraz jasne limitovaný technickými

ani právnymi definíciami. Avšak podľa názoru krajského súdu je potrebné ju prezentovať v duchu zásad Viedenského dohovoru aj príslušného Komentáru a teda je potrebné ju prezentovať ako férovú už bežne zaužívanú konštrukciu už aj s ohľadom na cieľ zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorým nie je len zamedziť dvojitému zdaneniu rovnakého príjmu, ale aj zamedziť daňovým únikom. Žalovaný svoju správnu úvahu v tomto smere presvedčivo podporil teoretickými úvahami odborníkov (K. V., P. B.) ako aj rozhodnutiami súdov (Francúzsko, Švajčiarsko, VB, ESD-110/99) a taktiež vlastnou analógiou (testovaním) holandskej spoločnosti z pohľadu jej právomocí k predmetnému príjmu z hľadiska najmä jej obchodných a daňových kompetencií (ekonomických činností). V tejto súvislosti žalovaný podľa názoru krajského súdu správne žiadal o poskytnutie informácie postupom podľa § 4 a 6 zákona o výmene informácií, do ktorého je transponovaná Smernica Rady Európskych spoločenstiev č. 77/799/EHS o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní v znení smerníc Rady Európskych spoločenstiev. Otázka zverejnenia takto poskytnutých informácií je upravená v článku 7 ods. 1 až 4 (ustanovenia o uchovaní tajomstva) citovanej Smernice a to tak, že „...sa informácie môžu sprístupniť len osobám priamo zapojeným do vymeriavania daní alebo do administratívnej kontroly tohto vymerania...“. Preto pokiaľ žalobca namietal, že nedostal možnosť v priebehu správneho konania sa s informáciami takto získanými v celom rozsahu oboznámiť, krajský súd konštatoval, že bolo na úvahe žalovaného, do akej miery mieni účastníka v tejto súvislosti informovať (§ 23 zákona o správe daní), keďže nebol v zmysle vyššie uvedeného povinný.

Na základe vlastných šetrení daňové orgány podľa názoru krajského súdu preukázali, že slovenská spoločnosť (poukazujúc na článok 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom) predmetné podiely na zisku na území Slovenskej republiky nezdanila a tieto neboli zdanené ani na území Holandska a preto žalovaný postupoval správne, keď žalobcovi dodatočným platobným výmerom vyrubil rozdiel z dane z príjmov vo vyššie uvedenej výške.

K námietkam žalobcu, týkajúcim sa procesného postupu daňových orgánov v daňovom konaní krajský súd skonštatoval, že tieto nemohol zohľadniť a priznať im relevanciu, pretože v postupe žalovaného nezistil také zásadné pochybenia, ktoré by mohli zmeniť výsledok súdneho preskúmvacieho konania.

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 poukázal na to, že základný rozpor medzi ním a žalovaným spočíval v tom, že spoločnosť žalobcu v júni 2003 pri vyplatení dividendy svojmu akcionárovi SGH ako holandskému daňovému rezidentovi postupovala v zmysle čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom a daň z vyplácanej dividendy nezrazila.

Daňový úrad ako aj Daňové riaditeľstvo SR v napadnutých rozhodnutiach však tvrdia, že žalobca bol povinný pri zrazení dani z príjmu postupovať podľa Zmluvy medzi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Nemecko o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmu a z majetku z 19. decembra 1980, publikovanej v Zbierke zákonov ako vyhláška ministra zahraničných vecí č. 18/1984 Zb. (ďalej len „Zmluva s Nemeckom“) a Zmluvy medzi vládou Československej socialistickej republiky s vládou Francúzskej republiky o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmu z 1. júna 1975, publikovanej v Zbierke zákonov ako vyhláška ministra zahraničných vecí č. 73/1975 Zb. (ďalej len „Zmluva s Francúzskom“).

Vyššie uvedené tvrdenia o aplikácii medzinárodných zmlúv opiera Daňové riaditeľstvo SR a Daňový úrad o skutočnosť, že reálnym vlastníkom príjmu - dividendy nebola holandská spoločnosť SGH, ale jej spoločníci, a to nemecká spoločnosť Ruhrgas a francúzska spoločnosť GDF. Nakoľko sú spoločnosti Ruhrgas a GDF daňovými rezidentmi

Nemecka a Francúzska, Daňový úrad a DR SR postupoval pri určení daňovej povinnosti podľa Zmluvy s Nemeckom a Zmluvy s Francúzskom, pričom použitie tretej medzinárodnej zmluvy s Holandskom by bolo, podľa názoru Daňového riaditeľstva SR, v danom prípade neoprávnené.

K uvedeným tvrdeniam žalobca opätovne zdôraznil, že dividenda bola vyplatená priamemu vlastníkovi akcií spoločnosti SPP, a. s. - holandskej spoločnosti SGH, ktorá, ako skutočný vlastník a príjemca dividendy, mohla s týmto príjmom nakladať podľa vlastného uváženia a vlastných podnikateľských aktivít. Podľa názoru žalobcu žalovaným nebolo nikdy preukázané, že by sa dividenda stala v konečnom dôsledku čistým príjmom nemeckej spoločnosti Ruhrgas a francúzskej GDF. Naopak, spoločnosť žalobcu predložila v konaní ako dôkaz potvrdenie o daňovej rezidencii spoločnosti SGH vydané holandskou daňovou správou 5. júna 2003. Uvedené potvrdenie je pre slovenské daňové orgány záväzné, sú ním viazané a nemôžu si o otázke príjemcu dividendy robiť vlastné úsudky.

Vzhľadom na uvedené je podľa názoru žalobcu nepochybné, že rozhodnutia daňových orgánov nemajú žiadny právny základ, podľa ktorého by sa mala na zrazenie dane z dividendy uplatniť Zmluva s Nemeckom a Zmluva s Francúzskom, a preto rozhodnutia daňových orgánov ako aj postup, ktorý im predchádzal, možno považovať za nezákonné. Uvedená argumentácia však nebola prvostupňovým súdom vôbec zohľadnená, nakoľko na str. 20 napadnutého rozsudku krajský súd uvádza, že podľa jeho názoru je na mieste konštatovanie zásadného problému, a to definovanie „skutočného vlastníka“ príjmu, pričom krajský súd na túto položenú otázku nedáva podľa názoru žalobcu žiadnu, resp. len vyhýbavú odpoveď. Podľa názoru prvostupňového súdu treba skutočného vlastníka definovať v duchu zásad Viedenského dohovoru a príslušného Komentáru, avšak podľa názoru žalobcu takejto právnej argumentácii absentuje správna aplikácia právnych noriem na zistený skutkový stav, a preto je napadnutý rozsudok založený na nesprávnom právnom posúdení veci. Krajský súd totiž opiera svoje právne závery o Viedenský dohovor, ktorý vo svojich čl. 31 až 33 poskytuje interpretačné pravidlá výkladu medzinárodných zmlúv, na základe ktorých možno ako doplnkový prostriedok výkladu použiť komentár k Modelovej zmluve OECD. Z odôvodnenia prvostupňového súdu nevyplýva, na aké konkrétne ustanovenia Modelovej zmluvy OECD a komentára k nej poukazuje a ktoré ho viedli k záveru o nedôvodnosti žalobcovej argumentácie. Podľa názoru žalobcu absolútne nezdôvodneným sa javí názor prvostupňového súdu uvedený na str. 19 napadnutého rozsudku, prvý odsek, posledná veta, ktorý uvádza: *„Vzhľadom na uvedené skutočnosti súd pokladal postup žalovaného v zmysle § 99 zákona o správe daní (ustanovenia tohto zákona sa použijú, ak medzinárodná zmluva, ktorá je pre Slovenskú republiku záväzná, neustanovuje inak) za opodstatnený, preto námietky žalobcu týmto smerom (uvedené v bode a/) vyhodnotil ako nedôvodné.“*

Z citovaného výroku krajského súdu je podľa názoru žalobcu možné len domyslieť úvahu súdu, ktorá pravdepodobne znamená, že prvostupňový súd si v plnej miere osvojuje argumentáciu žalovaného týkajúcu sa komentára k článku 1 Modelovej zmluvy OECD, podľa ktorého 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. Uvedený výrok prvostupňového súdu však podľa názoru žalobcu nemožno považovať za dostatočné a presvedčivé právne vyporiadanie sa so základným rozporom medzi ním a žalovaným, nakoľko jedným z hlavných účelov, pre ktorý bola založená spoločnosť SGH, bolo zabezpečenie spoločného výkonu akcionárskych práv, a to prostredníctvom spoločnosti podliehajúcej jurisdikcii tretieho, neutrálneho štátu - Holandska. Spoločnosť SGH nepredstavuje fiktívnu tzv. „schránkovú“ spoločnosť, ale je spoločnosťou, ktorá má svoje sídlo, podnikateľskú činnosť vykonáva prostredníctvom vlastnej organizačnej štruktúry a svojich zamestnancov a dosahuje určitý hospodársky výsledok v podobe zisku resp. straty.

Ak by bola spoločnosť SGH založená len účelovo, ako sa to mylne snaží navodiť žalovaný, táto spoločnosť by zanikla, resp. by prestala byť akcionárom spoločnosti žalobcu

už v roku 2004, nakoľko s účinnosťou od 1. januára 2004 bola zrušená daň z dividend a kapitálový príjem mal byť v zmysle novely zdanený iba raz, na úrovni ziskov spoločností. Spoločnosť Slovak Gas Holding B.V. je však akcionárom spoločnosti žalobcu od marca 2003 až do súčasnosti. Účelovosť založenia spoločnosti SGH nebola pritom zo strany žalovaného podložená žiadnymi dôkazmi a predstavuje len jeho vlastné úvahy a hypotézy v tomto smere, o ktoré nemôže krajský súd opierať svoj záväzný právny názor.

Zároveň uviedol, že interpretačné pravidlá zmlúv v zmysle Viedenského dohovoru o zmluvnom práve a Modelovej zmluve OECD by mali prichádzať do úvahy len vtedy, ak je obsah zmluvy pojatý do vlastného textu zmluvy nezrozumiteľný a pripúšťa tak jeho rôzny výklad. Pri výklade a aplikácii ustanovení právnych predpisov je nepochybne potrebné vychádzať prvoradne z ich doslovného znenia, teda z ich gramatického výkladu. V danom prípade však ani jednu zo zmlúv o zamedzení dvojakého zdanenia (s Holandskom, Francúzskom a Nemeckom) nemožno považovať z hľadiska jej jazykového výkladu za nejasnú alebo nezrozumiteľnú.

Poukázal pritom na judikatúru Ústavného súdu SR, ktorý k tejto problematike uvádza: „*Ako v prípade výkladu právneho predpisu, tak v prípade zmluvy rovnako platí, že jazykový výklad predstavuje prvotné priblíženie sa k aplikovanej právnej norme. Je východiskom na objasnenie a ujasnenie si jej obsahu, zmyslu a účelu*“ (Nález ÚS SR sp. zn. I. ÚS 243/07); „*Zo zásady ústavne konformného výkladu vyplýva tiež požiadavka, aby v prípadoch, ak pri uplatnení štandardných metód výkladu prichádzajú do úvahy rôzne výklady súvisiacich právnych noriem, bol uprednostnený ten, ktorý zabezpečí plnohodnotnú, resp. plnohodnotnejšiu realizáciu ústavou garantovaných práv fyzických osôb alebo právnických osôb. Všetky orgány verejnej moci sú preto povinné v pochybnostiach vykladať právne normy v prospech realizácie ústavou (a tiež medzinárodnými zmluvami) garantovaných základných práv a slobôd...*“ (napr. II. ÚS 148/06, III. ÚS 348/06, IV. ÚS 209/07, podobne aj I. ÚS 252/07).

Podľa názoru žalobcu z argumentácie krajského súdu však vyplýva, že prvostupňový súd uprednostnil nezáväzný Komentár k Modelovej zmluve OECD, ktorý má len odporúčací charakter, pred inou medzinárodnou zmluvou - Zmluvou s Holandskou, ktorú Slovenská republika ratifikovala, je teda pre ňu záväzná a z ktorej plynú pre slovenské fyzické a právnické osoby určité práva a povinnosti. Ním aplikovaná Zmluva s Holandskom je dostatočne určitá a zrozumiteľná, pričom Komentár k Modelovej zmluve OECD na rozdiel od Zmluvy s Holandskom nebol ani zverejnený v Zbierke zákonov SR a nemôže mať preto prednosť pred textom Zmluvy s Holandskom.

Uprednostnenie nezáväzného výkladu pred záväznou medzinárodnou zmluvou považoval žalobca za porušenie jeho práva na riadnu súdnu ochranu, pričom poukázal na Nález ÚS SR IV. ÚS 77/02, podľa ktorého: „*Do obsahu základného práva na súdnu ochranu patrí aj právo každého na to, aby sa o jeho veci rozhodlo podľa relevantnej právnej normy, ktorá môže mať základ v právnom poriadku Slovenskej republiky alebo v takých medzinárodných zmluvách, ktoré Slovenská republika ratifikovala a boli vyhlásené spôsobom, ktorý predpisuje zákon. Súčasne má každý právo na to, aby sa v jeho veci vykonal ústavne súladný výklad aplikovanej právnej normy. Z toho vyplýva, že k reálnemu poskytnutiu súdnej ochrany dôjde len vtedy, ak sa na zistený skutkový stav veci použije ústavne súladne interpretovaná, platná a účinná právna úprava.*“

Aplikáciu Viedenského dohovoru, a teda aj Komentára k Modelovej zmluve OECD v danom prípade podľa názoru žalobcu popiera čl. 4 Viedenského dohovoru, ktorý vylučuje jeho spätnú pôsobnosť a ktorý výslovne hovorí, že sa *vzťahuje len na zmluvy uzatvorené medzi štátmi až potom, keď dohovor nadobudol voči nim platnosť*. V danom prípade bol Viedenský dohovor prijatý v roku 1969, avšak platnosť nadobudol na základe svojho článku 84 ods. 1 dňom 27. januára 1980. Pre Československú socialistickú republiku nadobudol platnosť v súlade so svojím článkom 84 ods. 2 dňom 28. augusta 1987. Zmluva

s Holandskom, ktorá nadobudla platnosť v roku 1974 tak jednoznačne časovo predbieha platnosť Viedenského dohovoru, a preto Viedenský dohovor nemožno použiť na interpretáciu Zmluvy s Holandskom. Z uvedeného dôvodu považoval žalobca právne závery krajského súdu v tomto smere (uvedené na str. 19 rozsudku) za nesprávne právne vyhodnotenie platnosti medzinárodných zmlúv.

Zároveň doplnil, že použitím výkladových pravidiel v zmysle Viedenského dohovoru prvostupňový súd vôbec nezodpovedal na základnú právnu argumentáciu zo strany žalobcu založenú na tom, že rozhodujúcou podmienkou pre uplatnenie príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je preukázanie miesta daňovej rezidencie daňovníka v niektorom zo zmluvných štátov. V zmysle Usmernenia Ministerstva financií Slovenskej republiky na uplatňovanie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia č. 5005/2000-7 sa doklad o tejto skutočnosti preukazuje potvrdením o mieste daňovej rezidencie daňovníka v príslušnom zdaňovacom období vydané zahraničným správcom dane. Skutočnosť, že spoločnosť SGH je holandským daňovým rezidentom, jednoznačne a bezpochyby vyplýva z potvrdenia o daňovej rezidencii vydaného holandskou daňovou správou 5. júna 2003, podľa ktorého spoločnosť SGH bola založená a sídli na konkrétnej adrese v Holandsku a ako taká podlieha v Holandsku zdaneniu v súlade s holandskými daňovými predpismi. S predloženým potvrdením o daňovej rezidencii spoločnosti SGH sa však prvostupňový súd vo svojom odôvodnení vôbec právne nevysporiadal.

Vzhľadom k tomu, že v zmysle potvrdenia o daňovej rezidencii je spoločnosť SGH holandským daňovým rezidentom, platiteľ dane – spoločnosť žalobcu bezpochyby postupovala správne, keď aplikovala ustanovenie čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom, podľa ktorého: „*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 názoru žalobcu neexistuje žiadny iný všeobecne záväzný právny predpis, ktorý by stanovoval ďalšie podmienky, ktoré by akýmkoľvek spôsobom podmieňovali aplikáciu Zmluvy s Holandskom, a ktoré by bol povinný ako platiteľ dane skúmať. Komentár k Modelovej zmluve OECD, na ktorý odkazuje prvostupňový súd a rovnako tak aj daňové orgány, nebol nijakým spôsobom v Slovenskej republike oficiálne publikovaný a nie je záväzným právnym predpisom, na základe ktorého možno meniť obsah medzinárodnej zmluvy a ukladať fyzickým a právnickým osobám práva a povinnosti.

Napadnuté rozhodnutia daňových orgánov preto podľa názoru žalobcu nemajú žiadnu právnu oporu v zákone a medzinárodných zmluvách a z toho pohľadu ich možno považovať za nezákonné. Rovnako tak prvostupňový súd vec nesprávne právne posúdil tým, že neaplikoval na zistený skutkový stav správnu právnu normu, ktorou je čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom. Obchádzanie Zmluvy s Holandskom prostredníctvom výlučne interpretačných pravidiel je v rozpore so záväzkami Slovenskej republiky plynúcimi z medzinárodných zmlúv, ktorými je viazaná. Takéto obchádzanie medzinárodných záväzkov zo strany žalovaného a prvostupňového súdu je porušením ich povinností vyplývajúcich z čl. 1 ods. 2 Ústavy SR a zároveň je v rozpore s princípmi právneho štátu garantovaného čl. 2 ods. 2 Ústavy SR.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu z 20. apríla 2012 uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci uvedeným v napadnutom rozsudku a námietky žalobcu považuje za neopodstatnené.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací, podľa § 10 ods. 2 v spojení s § 250ja 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 a dospel

k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

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).

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 akciovej 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 zdaňovať v tomto druhom štáte.

Podľa ods. 2 jednako tieto dividendy sa môžu zdaňovať 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.

Na mimoriadnom valnom zhromaždení akcionárov žalobcu (Fond národného majetku 51% akcií, Ruhrgas 24,5% akcií a GDF 24,5% akcií) boli 100% hlasov všetkých akcionárov prijaté uznesenia č. 1/21.III.2003 a č. 2./21.III.2003 o prevode všetkých akcií spoločností Ruhrgas a GDF (dohromady 49%) na spoločnosť SGH, ktorá mala sídlo v Holandsku. V dôsledku tohto prevodu sa priamym vlastníkom viac ako 25% majetku žalobcu stala spoločnosť SGH, ktorá bola založená 10. februára 2003 spoločnosťami Ruhrgas a GDF, pričom každý zo spoločníkov mal 50%-tnú majetkovú účasť v spoločnosti SGH.

Spoločnosť SGH bola založená podľa holandského práva ako obchodná spoločnosť tzv. „bestolen vennootschap“ (skr. B.V.), súkromná spoločnosť s ručením obmedzeným a predmetom jej činnosti bolo 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.

Na valnom zhromaždení akcionárov žalobcu (Fond národného majetku 51% a SGH 49%), ktoré sa konalo 16. júna 2003, bolo okrem iných prijaté uznesenie č. 6./16.VI.2003, na základe ktorého boli vyplatené akcionárom žalobcu dividendy v celkovej hodnote 7.591.647.939,55 Sk, z čoho podiel spoločnosti SGH predstavoval sumu 3.719.907.231,94 Sk. Táto suma bola vyplatená spoločnosti SGH 19. júna 2003.

V zmysle čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom, žalobca nezrazil z vyplatenej dividendy daň.

Z prehľadu o pohyboch na účte spoločnosti SGH, získanému na základe medzinárodnej výmeny daňových informácií, je evidentné, že prijaté finančné prostriedky z dividend za rok 2002, ktoré daňový subjekt vyplatil svojmu 49% akcionárovi, spoločnosti SGH, boli ešte v tom istom zdaňovacom období vo forme pôžičky, resp. zálohovej výplaty časti dividend za rok 2003, v plnej výške vyplatené akcionárom spoločnosti SGH, t.j. pôvodným akcionárom žalobcu, spoločnosti Ruhrgas a GDF.

Pokiaľ by nedošlo k prevodu 49% akcií žalobcu z pôvodných akcionárov Ruhrgas so sídlom v Spolkovej republike Nemecko a GDF so sídlom vo Francúzsku na spoločnosť SGH, musel by žalobca, v prípade výplaty dividend za rok 2002 a ich zdanenia zrážkou, postupovať v zmysle Zmluvy s Nemeckom a Zmluvy s Francúzskom a daň z príjmu v maximálnej výške 15% z podielu vyplatenému spol. Ruhrgas a maximálne 10% z podielu vyplatenému spoločnosti GDF, odviesť do štátneho rozpočtu.

Podľa názoru žalovaného, každá skúmaná transakcia zo skupiny transakcií bola uskutočnená predovšetkým pre daňové účely. Založenie holdingovej spoločnosti v krajine s výhodným systémom zdaňovania bolo účelové s cieľom čerpať výhody zo zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi SR a Holandskom, ktoré by pôvodný nemecký a francúzsky akcionár daňového subjektu nemohli získať priamo pri uplatnení Zmluvy s Nemeckom a Zmluvy s Francúzskom. Spoločnosť SGH bola založená za účelom zneužitia Zmluvy s Holandskom.

Vzhľadom na rozsah a obsah odvolania sporným zostáva právne posúdenie vyššie uvedených transakcií najmä z pohľadu aplikácie 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 aplikovateľnosť na predmetný prípad.

Z rozsudku krajského súdu, zhrnutím všetkých vyššie uvedených faktov vyplýva, že krajský súd sa bezvýhradne stotožnil s názorom žalovaného, že žalobca mal postupovať podľa Modelovej zmluvy OECD o príjmoch a kapitáli 2003 a Komentára k nej a dividendy zdaníť podľa Zmluvy s Francúzskom a Zmluvy s Nemeckom, nakoľko vo Francúzsku a v Nemecku mali sídlo skutoční vlastníci príjmov z dividend.

Aplikovateľnosť Modelovej zmluvy OECD a jej Komentáru na predmetný prípad krajský súd odôvodnil ustanovením čl. 31 a 32 Viedenského dohovoru, ktoré obsahuje výkladové pravidlá medzinárodných zmlúv a na základe ktorých považoval Modelovú zmluvu OECD a Komentár k nej za doplnkový prostriedok výkladu bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré sú v tomto prípade relevantné, predovšetkým Zmluvy s Holandskom.

Avšak, z celého spisového materiálu tak administratívneho, ako aj súdneho nie je odvolaciemu súdu zrejmé, s akým textom tejto zmluvy a či vôbec, krajský súd pracoval, keď posudzoval jej aplikovateľnosť na daný prípad.

Odvolací súd pripomína 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 neospravedlňuje“, 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.

Modelová zmluva OECD ani Komentár k nej nebol nikdy uverejnený v Zbierke zákonov Slovenskej republiky.

Navyše, je všeobecne známou a dodnes rešpektovanou praxou, že Modelová zmluva a Komentár 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 záväzná, avšak 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).

Jej použitie pri rozhodovaní o právach a povinnostiach daňových subjektov je preto dané na úvahu súdu, ktorý sa musí, v kontexte s vnútroštátnou právnou úpravou súvisiacou s princípom publicity právnych noriem, vysporiadať predovšetkým s otázkou, či a do akej miery je text zmluvy pre daný prípad záväzný.

Z rozhodnutia krajského súdu je však zrejmé, že krajský súd vôbec žiaden text Modelovej zmluvy OECD k dispozícii nemal a s otázkou jej záväznosti vzhľadom na fakt, že táto nebola nikdy oficiálne publikovaná v Zbierke zákonov Slovenskej republiky sa vôbec nevysporiadal, napriek tomu, že tieto skutočnosti žalobca v žalobe namietal.

Druhou dôležitou skutočnosťou, ktorú krajský súd ponechal bez povšimnutia a ktorá úzko súvisí s problémom popísaným vyššie je to, že podľa tvrdenia žalobcu, definícia „skutočný vlastník príjmov z dividend“, ktorá je predmetom Komentára 2003, sa do Modelovej zmluvy dostala až od roku 2003. Tento pojem však Zmluva s Holandskom v čl. 10, ktorý hovorí o postupe pri zdaňovaní dividend, vôbec nepoužíva.

Neušlo pritom pozornosti najvyššieho súdu, že v súvislosti s výplatom dividend a ich zdaňovaním, sa v bilaterálnych zmluvách uzatvorených v rôznych obdobiach vyskytujú rôzne pojmy definujúce príjemcu dividend. Kým v zmluvách uzatvorených v sedemdesiatych rokoch minulého storočia (napr. *Zmluva s Holandskom, Zmluva s Nemeckom, Zmluva s Francúzskom; Zmluva medzi vládou Československej socialistickej republiky a vládou Nórskeho kráľovstva o zamedzení dvojitého zdanenia a o zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmu a z majetku z 31. januára 1980*) je pre postup pri zdaňovaní dividend relevantné len skúmanie sídla spoločnosti, ktorej majú byť dividendy vyplatené, v neskoršom období (napr. *Zmluva medzi vládou Československej socialistickej republiky a vládou Indie o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmu z 13. júla 1987; Zmluva medzi vládou Českej a Slovenskej Federatívnej Republiky a vládou Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmu a ziskov z majetku z 5. novembra 1990; Dohoda medzi vládou Českej a Slovenskej Federatívnej Republiky a vládou Luxemburského veľkovevodstva o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku z 18. marca 1992; Zmluva medzi vládou Slovenskej republiky a vládou Belgického kráľovstva o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku z 15. januára 1997; Zmluva medzi vládou Slovenskej republiky a vládou Fínskej republiky o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov z 15. februára 1999; Zmluva medzi Slovenskou republikou a Juhoafrickou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov z 28. mája 1998; Dohoda medzi vládou Slovenskej republiky a vládou Kanady o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku z 22. mája 2001; Zmluva medzi Slovenskou republikou a Islandskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku z 15. apríla 2002; Zmluva medzi Slovenskou republikou a Slovinskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku zo 14. mája 2003), je už v bilaterálnych zmluvách pri skúmaní postupu pri zdaňovaní dividend relevantný aj pojem „príjemca je skutočným vlastníkom dividend“, resp. „skutočným vlastníkom (dividend) je spoločnosť“.*

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 na daný prípad vylúčiť aplikáciu Modelovej zmluvy OECD a komentárov k nej, ktoré sú všeobecne uznávaným nástrojom jednotnej interpretácie a uplatňovania zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia správami daní jednotlivých štátov a ich daňovými subjektmi.

Modelová zmluva OECD a komentáre k nej, ako vyplýva z rozhodnutia žalovaného, 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, 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.

Z uvedeného analogicky vyplýva, že pokiaľ aktualizácia, resp. doplnok k Modelovej zmluve OECD, alebo komentáru k nej natoľko zmení pôvodné znenie dotknutého článku, že nemožno hovoriť len o vyjasnení jeho významu, resp. zavedie úplne novú definíciu, ktorá sa v pôvodnom a ani revidovanom texte bilaterálnej zmluvy nenachádza, potom pre to, aby bola takáto zmena aplikovateľná na konkrétny prípad posudzovaný súdom musí dôjsť zákonite k zmene resp. doplneniu textu bilaterálnej zmluvy. V opačnom prípade bude mať prednosť text bilaterálnej zmluvy.

Avšak pre posúdenie, či v prejednávanom prípade došlo k takejto zmene je potrebné poznať znenie 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 jej porovnanie so znením príslušného článku Zmluvy s Holandskom a len na základe porovnania týchto textov dospieť k záveru, použitie ktorej medzinárodnej zmluvy prichádza do úvahy.

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.

Ani túto skutočnosť však krajský súd nepreveril a osvojil si tvrdenie žalovaného, že povinnosť žalobcu zisťovať skutočného vlastníka príjmov z dividend, pri uplatnení čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom, vyplýva automaticky z aktualizácie Modelovej zmluvy OECD a jej komentára. Treba mať na zreteli, že po uzatvorení Zmluvy s Holandskom v r. 1974 boli k tejto prijaté dva Protokoly (v roku 1996 a 2010), pričom ani v jednom z nich nebol doplnený ani revidovaný jej čl. 10 ods. 3.

Odvolací súd upozorňuje, že prvostupňový súd nemôže postupovať analogicky podľa ustanovenia § 219 ods. 2 OSP, nakoľko toto sa vzťahuje na odvolacie súdne konanie, t.j. aj v konaní podľa piatej časti OSP možno toto ustanovenie použiť len v súvislosti s § 250ja a § 246c ods. 1 OSP, t.j. v konaní o odvolaní proti rozhodnutiu súdu prvého stupňa.

To znamená, že pri prieskume rozhodnutí správnych orgánov sa prvostupňový súd nemôže bez ďalšieho jednoducho stotožniť s dôvodmi preskúmaného rozhodnutia správneho orgánu a v odôvodnení svojho rozsudku iba opísať jednotlivé odseky tohto rozhodnutia, vrátane citácie nepublikovaných prameňov práva, nakoľko takýto postup opomína základný význam správneho súdnictva, t.j. súdny prieskum

rozhodnutí orgánov verejnej správy.

Navyše takýto postup neumožňuje žiadne ustanovenie procesného predpisu.

Z ustanovenia § 246 ods. 1 OSP vyplýva, že konanie v správnom súdnictve je v zásade dvojinštančné. Nie je úlohou odvolacieho súdu domýšľať dôvody, pre ktoré prvostupňový súd rozhodol vo veci tak, ako rozhodol, ani nahrádzať úlohu prvostupňového súdu v súdnom prieskume rozhodnutí správnych orgánov. Ak by odvolací súd takúto úlohu na seba zobral, potom by vážnym spôsobom zasiahol do práva účastníka konať pred súdom, nakoľko by ho *de facto* obral o možnosť dvojinštančného konania garantovaného v týchto prípadoch zákonom.

Vzhľadom na vyššie uvedené odvolací súd podľa § 221 ods. 1 písm. h) OSP napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie, nakoľko nie je zrejmé, aké ustanovenie právneho predpisu krajský súd použil na posúdenie správnosti postupu žalovaného.

V novom konaní sa krajský súd viazaný právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky predovšetkým vysporiada s otázkou záväznosti Modelovej zmluvy OECD a jej komentárov vzhľadom na zásadu publicity prameňov práva, v prípade pozitívneho záveru si zaobstará potrebné texty Modelovej zmluvy OECD a jej komentárov tak, ako je uvedené vyššie, znovu preskúma zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a vo veci opätovne rozhodne, pričom rozhodne aj o trovách tohto odvolacieho konania, podľa § 224 ods. 3 OSP.

P o u č e n i e : Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave, dňa 23. októbra 2012

JUDr. Alena Poláčková, PhD., v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth