

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5SŽf/1/2019  
Identifikačné číslo spisu: 1014201867  
Dátum vydania rozhodnutia: 31.07.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Jarmila Urbancová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1014201867.2

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Príbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: eustream, a.s., IČO: 35 910 712, Votrubova 11/A, Bratislava, zastúpeného advokátom JUDr. Oliverom Korcom, so sídlom v Bratislave, Záhradnícka 9, Bratislava, proti žalovaným: 1/ Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, Radlinského 37, Bratislava, 2/ Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutí žalovaného 1/ č. 9900399/5/4785973/2014/Ral z 30. októbra 2014 a žalovaného 2/ č. 1100301/1/536424/2014/4985 z 5. decembra 2014, o odvolaní žalovaného 1/ a 2/ proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S 235/14-431, 2S 43/15-431 zo 14. októbra 2015, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S 235/14-431, 2S 43/15-431 zo 14. októbra 2015 p o t v r d z u j e .

Žalovaní 1/ a 2/ s ú p o v i n í nahradit' žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania v sume 499,42 €, na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Olivera Korca do 30 dní.

### Odôvodnenie

I.

1. Krajský súd v Bratislave rozsudkom č.k. 2S 235/14-431, 2S 43/15-431 zo 14. októbra 2015 podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a d/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného 2/ spolu s prvostupňovým rozhodnutím žalovaného 1/, pretože dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného 2/ vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, je čiastočne nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, keďže žalovaný 2/ sa viacerými námietkami žalobcu riadne nezaoberal a svoje rozhodnutie v súlade so zákonom náležite neodôvodnil.

2. Podľa odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu nesprávne právne posúdenie veci spočíva v tom, že určenie základu odvodu, jeho výšky a výšky zúčtovania odvodov bolo vykonané v rozpore so

smernicou o daňovej neutralite, ďalej aplikujúc výkladové metódy bol krajský súd toho názoru, že pri výkone zúčtovania odvodov mal byť ako základ odvodu použitý výsledok hospodárenia žalobcu podľa Medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo platných v Európskej únii (IFRS). Krajský súd ďalej dôvodil tým, že zákon č. 235/2012 Z.z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o osobitnom odvode“) navyiac porušuje Tretiu plynárenskú smernicu, čoho dôkazom je situácia žalobcu a rozhodnutie sa javí v rozpore so všeobecnými ústavnými princípmi ukladania daní. Prvostupňové rozhodnutie žalovaného 1/ krajský súd zrušil z dôvodu nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov.

3. Rozhodnutím žalovaného 1/ č. 9900399/5/4785973/2014/Ral z 30. októbra 2014 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie alebo rozhodnutie žalovaného 1/“) v zmysle § 9 ods. 5 zákona o osobitnom odvode správca odvodu určil žalobcovi ako regulovanej osobe nedoplatok zo zúčtovania odvodov vo výške 74 785 087,66 € za odvodové obdobie patriace do účtovného obdobia od 01.01.2013 do 31.12.2013. Rozhodnutím žalovaného 2/ č. 1100301/1/536424/2014/4985 z 5. decembra 2014 (ďalej len „druhostupňové, napadnuté rozhodnutie alebo rozhodnutie žalovaného 2/“) bola v zmysle § 8 ods. 7 zákona o osobitnom odvode zamietnutá námietka žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu žalovaného 1/.

4. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že základné zásady správy daní platia pre celú správu daní, teda aj pre úkony, ktoré nie sú daňovým konaním, pritom vychádzal z ustanovenia § 12 ods. 1 zákona o osobitnom odvode, v zmysle ktorého daňový poriadok je právnym predpisom, ktorým sa konanie vo veciach podľa zákona o osobitnom odvode spravuje v prípadoch, ak tento zákon neobsahuje osobitnú úpravu. Na konanie sa tak v celosti aplikujú aj základné zásady správy daní (§ 3 daňového poriadku), pravidlá nazerania do spisov (§ 23 daňového poriadku), princípy upravujúce dokazovanie vo veciach správy daní (§ 24 daňového poriadku) a taktiež náležitosti rozhodnutia (§ 63 daňového poriadku).

5. Žalovanému 1/ krajský súd vo vzťahu k zrušeniu rozhodnutia žalovaného 1/ z dôvodu nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov vytýkal, že pri svojom postupe správca odvodu nerespektoval vyššie uvedené princípy a pravidlá dané pre daňové konanie, jeho konanie a rozhodnutie je zaťažené vadami spôsobujúcimi ich nezákonnosť.

6. Krajskému súdu z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že žalobca 29. septembra 2014 podal daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2013 a súčasne v registri účtovných závierok uložil riadnu individuálnu účtovnú závierku za rok 2013. V ten istý deň zároveň oznámil žalovanému 1/ skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne vykonanie zúčtovania odvodov v zmysle § 9 zákona o osobitnom odvode. V tomto oznámení požiadal o oznámenie čísla konania, pod ktorým žalovaný vedie zúčtovanie odvodov, požiadal o umožnenie nazrieť do spisu a o umožnenie vyjadriť sa k výsledkom dokazovania a zisteným záverom pred vydaním rozhodnutia vo veci. Žalovaný 1/ 30. októbra 2014 telefonicky kontaktoval žalobcu ohľadom dohody o termíne nazretia do spisu pred vydaním rozhodnutia, v nadväznosti na čo sa dohodol termín nazretia do spisu na deň 31. októbra 2014. Pri nazretí do spisu žalobca zistil, že spis obsahuje daňové priznanie, oznámenie žalobcu, prvostupňové rozhodnutie a list - oznámenie žalovaného 1/ vyhotovené dňa 30. októbra 2014, pričom tento list ako aj prvostupňové rozhodnutie boli už podpísané, opečiatkované a pripravené na expedovanie.

7. Na základe uvedeného krajský súd odvolávajúc sa na ustanovenie § 3 ods. 1 a 2 a § 23 ods. 1 daňového poriadku ustálil, že nesprávny procesný postup žalovaného 1/ objektívne znemožnil žalobcovi uplatniť si v konaní procesné práva, ktoré mu zákon priznáva. Krajský súd ďalej konštatoval, že pokiaľ ide o možnosť nazretia do spisu a možnosť vyjadriť sa k výsledkom dokazovania a zisteným záverom ešte pred vydaním rozhodnutia, žalovaný 1/ porušil zásadu zákonnosti správy daní, zásadu úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, porušil právo žalobcu na súdnu ochranu v zmysle článku 46 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a právo na spravodlivý proces v zmysle článku 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej aj len „Dohovor“). Žalovaný 1/ síce umožnil žalobcovi nazrieť do spisu, avšak až v posledný deň svojej lehoty na vydanie rozhodnutia (31.10.2014) a

naviac keď už spis obsahoval vyhotovené a podpísané prvostupňové rozhodnutie, ako aj list žalovaného 1/ z 30.10.2014, ktorým žalovaný 1/ reagoval na oznámenie žalobcu z 29.09.2014.

8. Pokiaľ ide o napadnuté rozhodnutie žalovaného 2/, krajský súd ho zrušil v zmysle § 250j ods. 2 písm. a/, d/ OSP a to jednak pre nesprávne právne posúdenie námietok, ktorými sa správny orgán zaoberal a jednak z dôvodu nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov, keďže viacerými otázkami sa ani žalovaný 2/ vôbec nezaoberal.

9. Krajský súd mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že v roku 2013 akcionár žalobcu - spoločnosť SPP, a.s., za účelom splnenia požiadaviek vyplývajúcich z Tretej plynárenskej smernice a nadväzujúcej zákonnej povinnosti v zmysle § 96 ods. 16 zákona o energetike, vložil do spoločnosti žalobcu svoj majetok a záväzky súvisiace s prepravou zemného plynu, ktoré tvorili samostatnú časť podniku tohto akcionára (vklad). Povinnosť žalobcu nadobudnúť vlastníctvo k aktívam slúžiacim na prepravu plynu podľa zákona o energetike, bola uložená v nadväznosti na implementáciu tzv. Tretieho energetického balíka Európskej únie. Z daňového hľadiska bol vklad realizovaný ako nepeňažný vklad v pôvodných cenách. Z účtovného hľadiska hodnota časti podniku, ktorá bola predmetom vkladu, predstavuje sumu 2 429 205 011,94 €. Vklad bol na základe požiadavky Slovenskej republiky ako majoritného akcionára v SPP, ktorej súhlas bol na realizáciu vkladu nevyhnutný, uskutočnený tak, že na vklad bolo započítaných 240 000 000,- € (200 000 000,- € do základného imania a 40 000 000,- € do rezervného fondu). Podľa IFRS bol rozdiel po zaúčtovaní odloženého daňového záväzku (470 543 860,91 €) vykázaný ako nerozdelný zisk (1 718 661 151,05 €). Pre účely určenia základu dane z príjmov bol výsledok hospodárenia podľa IFRS upravený prostredníctvom mostíka (Opatrenie MF SR z 15.02.2006 č. MF/011053/2006-72). V časti týkajúcej sa vkladu by sa rozdiel medzi hodnotou vkladu podľa slovenských účtovných štandardov a hodnotou započítanou na vklad, po zaúčtovaní odloženého daňového záväzku zaúčtoval podľa slovenských účtovných štandardov ako záporný goodwill, ktorý by sa následne ihneď odpísal a zaúčtoval ako odpis záporného goodwillu do výsledku hospodárenia podľa slovenských účtovných štandardov. Odpis záporného goodwillu vzniknutého pri zaúčtovaní tejto transakcie podľa slovenských účtovných štandardov, ako položka vstupuje do výsledku hospodárenia podľa slovenských účtovných štandardov. Pri zaúčtovaní vkladu podľa IFRS, čo je štatutárne účtovníctvo žalobcu, takýto záporný goodwill nevzniká. Z uvedeného vyplýva, že v dôsledku úpravy IFRS výsledku hospodárenia podľa mostíka sa výsledok hospodárenia žalobcu „umelo“ zvýšil o 1 720 998 422,05 €. Avšak pre účely zistenia základu dane z príjmov sa takto upravený výsledok hospodárenia ďalej objektívizuje a upravuje postupom upraveným v zákone o dani z príjmov.

10. Krajský súd sa plne stotožnil s argumentáciou žalobcu, že určenie základu odvodu, výšky odvodu a výšky zúčtovania odvodov je v rozpore so smernicou o daňovej neutralite (smernica Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií spoločnosti rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi). V zmysle uvedenej smernice je Slovenská republika povinná zabezpečiť, aby transakcie spĺňajúce podmienky stanovené touto smernicou boli z pohľadu daňového zaťaženia neutrálne. Požiadavka neutrality v zmysle smernice o daňovej neutralite znamená, že dotknuté transakcie nesmú podliehať najmä dani z príjmu, ani inému plneniu, ktoré má rovnaké účinky ako daň z príjmu, ani žiadnym iným spôsobom viesť k akémukoľvek zdaneniu kapitálových výnosov. Vklad, ktorý bol realizovaný v roku 2013, spĺňa podľa názoru krajského súdu podmienky a definičné znaky „prevodu aktív“ tak, ako ich stanovuje smernica o daňovej neutralite. Táto smernica sa síce primárne vzťahuje na cezhraničné transakcie, ale v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie môže členský štát rozšíriť jej pôsobnosť aj na čisto vnútroštátne situácie, čo Slovenská republika urobila a čo je aj zrejmé zo spôsobu, akým smernicu o daňovej neutralite implementovala.

11. Krajský súd vyslovil záver, že s ohľadom na charakter odvodu je nutné tento odvod považovať za daň v zmysle smernice o daňovej neutralite a s ohľadom na princíp prednosti práva Európskej únie sa táto smernica musí v súlade s princípom prednosti úniového práva použiť na vklad a teda aj na určenie základu odvodu a ak tento obsahuje ustanovenia, ktoré jej odporujú, žalovaný 1/, 2/ boli povinní zákon o

osobitnom odvode v príslušnom rozsahu neaplikovať.

12. Odvolávajúc sa na čl. 4 ods. 1 v spojení s čl. 9 smernice o daňovej neutralite, krajský súd ďalej uviedol, že prevod aktív nemá za následok zdanenie kapitálových ziskov vypočítaných ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prevedených aktív (a pasív) a ich hodnotou na daňové účely. Smernica o daňovej neutralite stanovuje osobitné pravidlá pre realizáciu korporátnych transakcií realizovaných v reálnych hodnotách a transakcií realizovaných v tzv. pôvodných cenách s tým, že požiadavka daňovej neutrality sa vzťahuje na transakcie realizované v pôvodných cenách. Slovenská republika tieto požiadavky smernice implementovala do slovenského právneho poriadku tak, že zákon o dani z príjmov obsahuje špecifickú úpravu oceňovania pri realizácii korporátnych transakcií v reálnych hodnotách [§ 17a až 17c zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, (ďalej len „zákon o dani z príjmov“)] a v pôvodných cenách (§ 17d a 17e zákona o dani z príjmov) a špecifikovala daňové dopady oboch postupov. Z tohto pohľadu bol vklad realizovaný ako nepenažný vklad v pôvodných cenách v zmysle § 17d zákona o dani z príjmov a hoci vplyv vkladu na IFRS výsledok hospodárenia žalobcu bol nulový, výsledok hospodárenia žalobcu upravený podľa mostíka sa umelo zvýšil o 1 720 998 422,05 €, čo je hodnota záporného goodwillu vzniknutého v dôsledku vkladu, ktorý by sa však následne odpísal a zaúčtoval ako odpis záporného goodwillu podľa slovenských účtovných štandardov. V súlade s § 17d ods. 2 písm. b/ zákona o dani z príjmov, sa v prípade nepenažného vkladu v pôvodných cenách prípadný záporný goodwill nezahŕňa do základu dane, čo v prípade žalobcu znamená, že umelé zvýšenie výsledku hospodárenia upraveného podľa mostíka bolo v nadväznosti na smernicu o daňovej neutralite eliminované v celom rozsahu a dopad realizácie vkladu z pohľadu dane z príjmov bol nulový, čiže vklad bol daňovo neutrálny.

13. Napriek tomu, že z obsahu zákona o osobitnom odvode vyplýva, že tento priamo nezohľadňuje existenciu smernice o daňovej neutralite, ani princíp daňovej neutrality, ktoré smernica garantuje, sa podľa názoru krajského súdu má smernica o daňovej neutralite aplikovať aj na odvod a navýšenie odvodu z tohto pohľadu odporuje smernici o daňovej neutralite. Krajský súd považoval v rozpore so smernicou o daňovej neutralite postup žalovaných, ktorí pri určení základu pre zúčtovanie odvodov vychádzali z hospodárskeho výsledku upraveného podľa mostíka, t.j. umelo navýšeného v dôsledku vkladu o 1 720 998 422,05 €. Požiadavka neutrality v zmysle smernice o daňovej neutralite podľa krajského súdu znamená, že dotknuté transakcie nesmú podliehať najmä daniam uvedeným v časti B prílohy I smernice o daňovej neutralite (časť B prílohy I smernice o daňovej neutralite stanovuje, že v Slovenskej republike ide o daň z príjmu právnických osôb), ani inému plneniu, ktoré má rovnaké účinky ako dane vymenované v časti B prílohy I smernice a ani žiadnym iným spôsobom viesť k akémukoľvek zdaneniu kapitálových výnosov. Smernica o daňovej neutralite používa pojem „akékoľvek zdanenie“, čo znamená, že kapitálové výnosy nemôžu byť zaťažené žiadnou daňou bez ohľadu na jej názov.

14. Podľa krajského súdu odvod má rovnaký charakter a účinky ako daň z príjmov právnických osôb podľa zákona o dani z príjmov a podľa názoru súdu je nepochybné, že zaťaženie vkladu odvodom vedie prakticky k zdaneniu kapitálových výnosov dotknutej transakcie, čo je v rozpore so smernicou o daňovej neutralite, keďže zaťaženie vkladu odvodom je nutné považovať za zdanenie vkladu a teda za neprípustné.

15. S ohľadom na princíp prednosti smernice o daňovej neutralite, krajský súd konštatoval, že zákon o osobitnom odvode je v rozsahu, v ktorom tento postihuje vklad tým, že fiktívnu hodnotu odpisu záporného goodwillu zahŕňa do základu odvodu, v rozpore s nadradenou smernicou o daňovej neutralite a žalovaní boli povinní relevantné ustanovenia zákona o osobitnom odvode v uvedenom rozsahu v danom prípade neaplikovať.

16. Otázka aplikácie smernice o daňovej neutralite bola podľa krajského súdu zo strany žalovaného 2/ nesprávne právne posúdená, pričom tento sa navyše tejto otázke dostatočne nevenoval a svoj názor aj nedostatočne v napadnutom rozhodnutí odôvodnil.

17. K námietke žalobcu, že pri výkone zúčtovania odvodov pre žalobcu nemá byť výsledok

hospodárenia upravený podľa mostíka, ako to presadzujú správne orgány, ale IFRS výsledok hospodárenia, žalovaný 2/ v napadnutom rozhodnutí uviedol, že pri aplikácii zákona o osobitnom odvode od jeho účinnosti neboli vznesené zásadné námietky alebo nejasnosti zo strany regulovaných osôb vo veci nesprávneho postupu pri výpočte základu odvodu alebo pri zúčtovaní odvodov. Z uvedeného podľa krajského súdu vyplýva, že žalovaný 2/ sa touto námietkou v zásade ani nezaoberal.

18. S poukazom na potrebu systematického výkladu ustanovení zákona o osobitnom odvode, ako aj v súvislosti s už spomínanými smernicami a z toho vyplývajúcou povinnosťou eurokonformného výkladu vnútroštátneho práva, podľa názoru krajského súdu z ustanovení zákona o osobitnom odvode vyplýva, že na zistenie základu odvodu sa prioritne použije výsledok hospodárenia pred zdanením vykázaný podľa postupov účtovania upravených v zákone o účtovníctve. Žalovník podľa názoru krajského súdu nespochybnili, že žalobca vykazuje výsledok hospodárenia pred zdanením podľa zákona o účtovníctve, keďže je účtovnou jednotkou podľa tohto zákona. Žalobca pri príprave individuálnej účtovnej závierky postupuje v súlade s § 17a ods. 2 zákona o účtovníctve, v zmysle ktorého je povinný pripravovať individuálnu účtovnú závierku podľa postupov účtovania upravených v IFRS. Takýmto výsledkom hospodárenia pre žalobcu je IFRS výsledok hospodárenia a teda správca odvodu mal v jeho prípade postupovať v zmysle § 5 ods. 3 zákona o osobitnom odvode a vypočítať odvod z IFRS výsledku hospodárenia, čím by nedošlo k preukázanej anomálii v dôsledku úpravy IFRS výsledku hospodárenia podľa mostíka, čo výsledok hospodárenia žalobcu umelo zvýšilo bez možnosti následnej korekcie - tento sa totiž ďalej neobjektivoval. Podľa názoru krajského súdu nebola naplnená hypotéza právnej normy, podľa ktorej možno v zmysle § 5 ods. 4 zákona o osobitnom odvode postupovať len vtedy, ak regulovaná osoba nevykazuje výsledok hospodárenia podľa zákona o účtovníctve, keďže ide o subjekty so sídlom v zahraničí, ktoré v Slovenskej republike podnikajú na základe povolení vydaných v zahraničí bez toho, aby podliehali povinnosti viesť na Slovensku účtovníctvo podľa zákona o účtovníctve.

19. Pokiaľ žalobca namietal, že určenie základu odvodu, výšky odvodu a výšky zúčtovania odvodov je v rozpore so všeobecnými ústavnými princípmi ukladania daní, krajský súd v tejto súvislosti konštatoval, že všeobecný súd nemôže vysloviť nesúlad zákona o osobitnom odvode ako celku, resp. niektorých jeho ustanovení s Ústavou Slovenskej republiky, resp. Listinou základných práv a slobôd ako ústavného zákona Federálneho zhromaždenia Českej a Slovenskej Federatívnej republiky, keďže toto právo prislúcha výlučne Ústavnému súdu Slovenskej republiky, ktorému však konajúci súd nepredložil v zmysle článku 125 ods. 1 písm. a/ v spojení s článkom 130 ods. 1 písm. a/ Ústavy Slovenskej republiky návrh na konanie o súlade dotknutých ustanovení zákona o osobitnom odvode s Ústavou Slovenskej republiky a Listinou, keďže bol názoru, že prioritne sa s touto námietkou musí vysporiadať v súlade so zákonom žalovaný 2/, resp. žalovaný 1/. Súd totiž nemôže nahrádzať činnosť správneho orgánu a to ani pokiaľ ide o riadne odôvodnenie rozhodnutia správneho orgánu, čo je povinnosťou vyplývajúcou zo zákona pre správny orgán.

20. Podľa názoru krajského súdu zavedenie odvodu nerespektuje daňovú neutralitu, keďže je v rozpore so smernicou o daňovej neutralite a tiež je v rozpore s Treťou plynárenskou smernicou. Krajský súd ďalej podotkol, že ide o zrejmy rozpor s právom Európskej únie, ktoré má v zmysle článku 7 ods. 2 ústavy prednosť pred slovenskými právnymi predpismi a preto nemôže byť považovaný za legitímny prostriedok dosiahnutia zvoleného cieľa.

21. Krajský súd konštatoval, že zákon o osobitnom odvode sa javí byť v rozpore s princípom rovnosti a zákazom diskriminácie, ktorú videl aj v súvislosti s realizáciou nepeňažných vkladov aktív do spoločnosti, nakoľko takéto úkony zaťažuje odvodom len pri regulovaných osobách, hoci tieto súvisia s výkonom regulovanej činnosti.

22. Krajský súd ustálil, že námietka žalobcu, že žalovaný 2/ nemal ustanovenia zákona o osobitnom odvode na žalobcu aplikovať v rozsahu, v akom tieto odporujú Tretej plynárenskej smernici, je dôvodná. Podľa krajského súdu odvod nespĺňa požiadavky proporcionality a ostatné požiadavky na opatrenia prijímané podľa článku 3 Tretej plynárenskej smernice v časti vzťahujúcej sa na vklad, keďže je zjavné, že podľa článku 3 ods. 2 smernice a v zmysle judikatúry SDEÚ musia byť opatrenia prijaté na základe tohto článku, proporcionálne a jasne definované, transparentné, nediskriminačné, overiteľné a musia

zaručiť rovnosť prístupu plynárenských spoločností EÚ k spotrebiteľom.

23. O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania. Keďže žalobca ani jeho právny zástupca si trovy právneho zastúpenia nevyčísľili, uložil žalovaným 1/ a 2/ uhradiť žalobcovi trovy konania pozostávajúce zo zaplateného súdneho poplatku za žalobu vo výške 2x 70,- €, t.j. spolu 140,- €.

II.

24. Proti rozsudku krajského súdu podali žalovaní 1/ a 2/ v zákonnej lehote odvolanie napádajúc ho v celom rozsahu z dôvodu, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 205 ods. 2 písm. f/ OSP a domáhajúc sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zmenil tak, že žalobu zamietne a náhradu trov konania žalobcovi neprizná.

25. Žalovaní 1/ a 2/ sa s právnym posúdením veci krajským súdom nestotožnili, pričom sa odvolával na nasledovné dôvody:

26. Poukazovali na právnu úpravu § 5 ods. 1 zákona o osobitnom odvode, podľa ktorého základom osobitného odvodu z podnikania v regulovaných odvetviach je výsledok hospodárenia vykázaný za účtovné obdobie, za ktoré sa odvod platí. Na účely výpočtu odvodu sa použije suma výsledku hospodárenia vykázaného podľa postupov účtovania pred zdanením. Podľa § 17 ods. 1 písm. b/ zákona o dani z príjmov sa táto suma uvádza na riadku 100 daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby, ktorá sa následne upravuje o pripočítateľné alebo odpočítateľné položky na účely správneho vykázania základu dane. Ak daňový subjekt, ktorý je regulovanou osobou a má povinnosť platiť odvod, nevykazuje výsledok hospodárenia podľa postupov účtovania, potom sa na účely základu odvodu použije výsledok hospodárenia pred zdanením vykázaný podľa medzinárodných účtovných noriem upravený v súlade s § 17 ods. 1 písm. c/ zákona o dani z príjmov. Takto upravený výsledok hospodárenia sa uvedie tiež v riadku 100 daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby.

27. Žalovaní ďalej dôvodili, že žalobca uviedol v riadku 100 daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie od 01.02.2013 do 31.12.2013 sumu 2 037 408 085,64 €, preto žalovaný 1/ vystavil rozhodnutie č. 9900399/5/4785973/2014/Ral z 30. októbra 2014, ktorým bol podľa § 9 ods. 5 zákona o osobitnom odvode určený nedoplatok zo zúčtovania odvodov vo výške 74 785 087,66 € za odvodové obdobia patriace do účtovného obdobia od 01.01.2013 do 31.12.2013.

28. Žalovaný 2/ ďalej uviedol, že nenamieta a ani nespochybňuje transakciu nepeňažného vkladu (aj časti podniku) v takom rozsahu, ako bola vykonaná a ktorej realizácia vyplynula z Tretej plynárenskej smernice, celá transakcia prepravnej siete z materskej spoločnosti (SPP, a.s.) bola realizovaná v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o energetike, do ktorej bola Tretia plynárenská smernica transponovaná a je v súlade s právom Európskej únie. Žalovaný 2/ poukázal na skutočnosť, že pri presune prepravných sietí formou nepeňažného vkladu, Tretia plynárenská smernica ani zákon o energetike neukladá vkladateľovi tohto nepeňažného vkladu vykonať pri vklade aj jeho precenenie.

29. Vychádzajúc z podkladov predložených žalobcom, žalovaný 2/ uviedol, že precenenie nepeňažného vkladu bolo vykonané na základe rozhodnutia vkladateľa ako 100% vlastníka dcérskej spoločnosti (žalobca), ktorá bola prijímateľom tohto vkladu, pričom podľa žalovaného 2/, nebol dostatočne prehodnotený a posúdený dopad, resp. vplyv prerozdelenia sumy vyplývajúcej z precenenia nepeňažného vkladu na náklad odvodu. Základom pre výpočet osobitného odvodu z podnikania v regulovaných odvetviach je v zmysle § 5 ods. 1 a 3 zákona o osobitnom odvode suma výsledku hospodárenia uvedená v riadku 100 daňového priznania k dani z príjmov. Žalovaný 2/ nespochybňoval tú skutočnosť, že vkladateľ (SPP, a.s.) pred vložením nepeňažného vkladu do dcérskej spoločnosti (žalobca) tento precenil, a výška po precenení dosiahla sumu 2 429 205 011,94 €. V tejto sume nepeňažný vklad bol prijímateľom prijatý a podľa rozhodnutia vkladateľa, ktorý je 100% akcionárom žalobcu bol zúčtovaný v účtovníctve vedenom podľa medzinárodných štandardov /IFRS/ u prijímateľa

nasledovne :

- o sumu 200 000 000,00 € bolo zvýšené základné imanie ,
- o sumu 40 000 000,00 € bol zvýšený rezervný fond,
- suma 470 543 860,91 € bola zaúčtovaná ak odložený daňový záväzok ,
- suma 1 718 661 151,03 € bola zaúčtovaná na účet nerozdeleného zisku.

Vplyv vyššie uvedeného zúčtovania prerozdelenej sumy preceneného nepeňažného vkladu na výsledok hospodárenia vykázaný podľa IFRS (tabuľka daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2013) bol nasledovný :

- suma výnosov celkom je vo výške .. 885 446 741,26 €
- suma nákladov celkom je vo výške .. 496 084 662,68 €
- výsledok hospodárenia podľa štandardov /tabuľka G1 DP/ 389 362 078,58 €

30. Výsledok hospodárenia vykázaný podľa medzinárodných štandardov (tabuľka G+DP) sa na účely jeho správneho vykázania v daňovom priznaní na riadku 100 ďalej upravuje (zniži alebo zvýši) prostredníctvom Opatrenia MF SR č. MF/011053/2006-72, ktorým sa ustanovuje spôsob úpravy výsledku hospodárenia vykazaného daňovníkom v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo (oznámenie č. 110/2006 Z.z.) v znení opatrenia č. MF/026217/2006-72 (oznámenie č. 690/2006 Z.z. ďalej len „prevodový mostík“) na sumu výsledku hospodárenia vykazaného (účtovne upraveného) podľa postupov účtovania pre podnikateľov účtujúcich v podvojnóm účtovníctve. Žalovaný 2/ nesúhlasil s tvrdením, že výsledok hospodárenia vyčíslený podľa IFRS bol umelo zvýšený v dôsledku realizácie vkladu, a to z dôvodu, že ide i štandardný postup vyčíslenia výsledku hospodárenia daňovníka, ktorý výsledok hospodárenia vykazuje podľa medzinárodných štandardov, na podmienky účtovania v sústave podvojného účtovníctva prostredníctvom prevodového mostíka na účely správneho základu odvodu.

31. Výsledok hospodárenia po úprave prevodový mostíkom v sume 2 037 408 085,54 €, ktorý žalobca uviedol v riadku 100 daňového priznania k dani z príjmov za zdaňovacie obdobie 2013, táto suma výsledku hospodárenia sa ďalej upravuje o pripočítateľné a odpočítateľné položky na účely správneho vykázania základu dane podľa § 17 zákona o dani z príjmov.

32. Výpočet, resp. stanovenie základu odvodu na účely výpočtu osobitného odvodu :

Suma výsledku hospodárenia, ktorú regulovaná osoba uvedie v riadku 100 daňového priznania vo všeobecnosti, (ak účtovná jednotka vykazuje výsledok hospodárenia podľa IFRS, upravuje takto vyčíslenú sumu výsledku hospodárenia prostredníctvom prevodového mostíka) je základom pre výpočet osobitného odvodu regulovanej osoby podľa § 5 a § 9 zákona o osobitnom odvode za príslušné odvodové obdobia.

33. K žalobcom namietanému nesúladu zákona o osobitnom odvode, žalovaný 2/ uviedol, že smernica o daňovej neutralite sa uplatňuje pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmeny akcií, pri ktorom a zúčastňujú spoločnosti z dvoch alebo viacerých členských štátov a pri premiestnení sídla ES medzi členskými štátmi z hľadiska daňového zaťaženia dane z príjmov. Cieľom smernice je odstrániť prekážky fungovania vnútorného trhu, ako je dvojité zdaňovanie.

34. K tejto argumentácii dodal, že podľa znenia zákona osobitnom odvode sa kategória osobitného odvodu nepovažuje za daňovú kategóriu z dôvodu, že odvod nemožno považovať za daň, ktorá by mala byť posúdená podľa tejto smernice ako dvojité zdaňovanie. Osobitný odvod (vrátane jeho preplatku alebo nedoplatku zo zúčtovania odvodov) je podľa § 12 ods. 5 zákona o osobitnom odvode zahrňovaný do základu dane podľa § 17 ods. 1 písm. c/ zákona o dani z príjmov, t.j. má charakter daňového výdavku podľa § 19 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Suma dane vyčíslená podľa zákona o dani z príjmov nie je daňovým výdavkom podľa § 21 ods. 2 písm. g/ zákona o dani z príjmov a do základu dane sa nezahŕňa.

35. K namietanému rozporu s Ústavou Slovenskej republiky, Listinou základných práv a slobôd, Dohovorom o ochrane ľudských práv a základných slobôd a Chartou základných práv Európskej únie,

žalovaný 2/ preložil nasledovné stanovisko :

Podľa dôvodovej správy k návrhu zákona o osobitnom odvode je zákon o osobitnom odvode v súlade s Ústavou Slovenskej republiky, ústavnými zákonmi, inými zákonmi a ostatnými všeobecne záväznými právnymi predpismi Slovenskej republiky, s právom Európskej únie a s medzinárodnými zmluvami, ktorými je Slovenská republika viazaná. Podľa názoru žalovaného 2/ tento zákon predstavuje jedno z opatrení na spravodlivejšie a ekonomicky efektívnejšie rozdelenie bremena vplyvov globálnej finančnej a hospodárskej krízy, v dôsledku ktorej došlo k zhoršeniu bilancie verejných financií v prevažnej väčšine krajín Európskej únie vrátane Slovenska. Z uvedených dôvodov, ako aj na základe svojich medzinárodných záväzkov a z titulu ústavného zákona č. 493/2011 Z.z. o rozpočtovej zodpovednosti, bola Slovenská republika nútená do konca roka 2013 znížiť deficit verejných financií pod 3% HDP s tým, že pristúpila k zavedeniu osobitného odvodu vybraných spoločností, ktoré pôsobia v regulovaných odvetviach. Osobitný odvod v regulovaných odvetviach je dočasný charakteru. Posledným odvodový obdobím pre povinnosť platiť odvod je december 2016. Zavedením osobitného odvodu došlo u právnických osôb, ktoré sú regulovanými osobami podľa osobitného zákona, zároveň aj k zníženiu daňového zaťaženia v oblasti dane z príjmov v dôsledku uplatnenia odvodu ako daňového výdavku, t.j. zúčtovaním odvodu ako daňového výdavku sa znižuje regulovanej osobe základ dane pre výpočet daňovej povinnosti.

36. K právnomu názoru Krajského súdu v Bratislave, že pri výkone zúčtovania odvodov mal byť ako základ odvodu použitý IFRS výsledok hospodárenia žalobcu, žalovaný 2/ uviedol, že podľa § 5 ods. 1 a 3 zákona o osobitnom odvode, základom odvodu je výsledok hospodárenia vykázaný za účtovné obdobie, pričom ak regulovaná osoba vykazuje výsledok hospodárenia podľa IFRS (ako v tomto prípade), tento sa upraví podľa osobitného predpisu, ktorým je prevodový mostík. Aj podľa dôvodovej správy k návrhu zákona je základom odvodu suma výsledku hospodárenia uvedená v riadku 100 daňového priznania. To znamená, že ide o sumu výsledku hospodárenia upravenú podľa § 17 ods. 1 písm. c/ zákona o dani z príjmov. Na základe uvedeného akákoľvek iná úprava (zvýšenie alebo zníženie tejto sumy) výsledku hospodárenia by bola podľa názoru žalovaného 2/ v rozpore so zákonom o osobitnom odvode.

37. K námietkam krajského súdu týkajúcim sa nesprávneho postupu žalovaného 1/ pri nazeraní do spisu, žalovaný 2/ uviedol, že podľa § 9 ods. 5 zákona o osobitnom odvode, bol žalovaný 1/ povinný vydať rozhodnutie o zúčtovaní odvodov do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom mu bola predložená účtovná závierka, teda do 31.10.2014. Žalobca doručil 29.09.2014 oznámenie pod č. 6/20042131/2014, v ktorom žiadal znížiť základ odvodu o hodnotu vkladu a súčasne žiadal, aby žalovaný 1/ oznámil číslo konania, ktoré vedie v predmetnej veci, umožnil mu nazrieť do administratívneho spisu a umožnil mu vyjadriť sa k výsledkom dokazovania a zisteným záverom pred vydaním rozhodnutia o zúčtovaní odvodov. Žalovaný 1/ pri výpočte zúčtovania regulovaného odvodu postupoval v súlade so zákonom o osobitnom odvode a metodickým postupom, podľa ktorého bolo vykonané zúčtovanie odvodov u všetkých regulovaných osôb. Vzhľadom k vyššie uvedenému oznámeniu žalobcu bol tento postup konzultovaný aj s odborom metodiky. To spôsobilo, že rozhodnutie o zúčtovaní odvodov č. 9900399/5/4785973/2014/Ral bolo vydané až dňa 30.10.2014, avšak v zákonom stanovenej lehote. Súčasne bolo vydané aj oznámenie č.9900399/5/4835113/2014/Ral o postupe žalovaného 1/ pri výpočte zúčtovania odvodu, pretože do tohto dňa (t.j. do 30.10.2014) žalobca nekontaktoval žalovaného 1/ ani nepožiadaval o umožnenie nazretia do spisu. Dňa 30.10.2014 o 9,13 hod. žalovaný 1/ telefonicky kontaktoval žalobcu a bol dohodnutý termín nazretia do spisu dňa 31.10.2014 o 9,00 hod. O tejto skutočnosti bol žalovaným 1/ dňa 31.10.2014 spísaný radný záznam. Tento termín považuje žalovaný 2/ za primeraný, pretože do dňa vystavenia rozhodnutia boli súčasťou spisu - daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2013 a oznámenie žalobcu z 29.09.2014, ktoré boli žalobcovi dostatočne známe. Oznámenie daňovému subjektu a rozhodnutie o zúčtovaní odvodov boli vystavené dňa 30.10.2014 v zákonnej lehote, stali sa súčasťou spisu a preto boli predložené daňovému subjektu dňa 31.10.2014 pri nazeraní do spisu.

38. Žalovaný 2/ zároveň dodal, že v prípade výpočtu zúčtovania odvodov sa nejedná o vyrubovacie konane v zmysle § 68 daňového poriadku, pri ktorom správca dane postupuje v súčinnosti s daňovým

subjektom. V predmetom prípade správca dane postupuje podľa § 5 až 9 zákona o osobitnom odvode, ktorý stanovuje postup výpočtu, a pripomienky, resp. návrhy daňového subjektu k postupu výpočtu preto nie je možné zobrať do úvahy. Proti rozhodnutiu o zúčtovaní odvodov je možné v zákonnej lehote podať námietku, čo žalobca aj urobil.

### III.

39. Žalobca sa k odvolaniu žalovaného 1/ a 2/ vyjadril tak, že žiadal rozsudok krajského súdu potvrdiť, stotožniac sa s jeho závermi v plnom rozsahu.

40. Podľa názoru žalobcu prvostupňový súd správne uzavrel, že zákon o osobitnom odvode je v rozpore s Tretou plynárenskou smernicou, že žalovaný 2/ v tejto časti nesprávne zistil skutkový stav, zistený skutkový stav je v rozpore s obsahom spisov, a odôvodnenie rozhodnutia žalovaného 2/ je v tejto časti nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

41. Pokiaľ žalovaný 2/ prikladá význam skutočnosti, že precenenie vkladu bolo realizované, aj keď zákon o energetike ani Tretia plynárenská smernica neukladá vkladateľovi nepeňažného vkladu takéto precenenie vykonať, mal žalobca za to, že táto skutočnosť je sama o sebe bez významu, a navyše z obsahu spisu ani nevyplýva, že pri realizácii vkladu došlo k jeho preceneniu, pričom podotkol, že je zrejmé, že z daňového hľadiska bol vklad realizovaný ako nepeňažný vklad v pôvodných cenách podľa § 17d zákona o dani z príjmov, pričom v takomto režime nedochádza k preceneniu jednotlivých zložiek majetku žalobcu. Dodal tiež, že táto skutočnosť bola žalovanému 2/ známa, nakoľko spôsob, akým bol vklad realizovaný, je rozhodujúci aj z hľadiska režimu dane z príjmov, ktorý sa na vklad aplikoval.

42. Žalobca sa ďalej odvolával na správnosť záverov krajského súdu, že pri výkone zúčtovania odvodov sa mal ako základ odvodu použiť IFRS výsledok hospodárenia, a že odôvodnenie rozhodnutia o námietke je v tejto časti zároveň nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Poukázal na nejednoznačnosť ustanovení zákona o osobitnom odvode, stotožniac sa so závermi krajského súdu o potrebe uprednostnenia aplikácie logického a systematického výkladu dotknutých ustanovení zákona o osobitnom odvode, za použitia ktorého treba dospieť k záveru, že § 5 ods. 3 zákona o osobitnom odvode (ktorý sa mal aplikovať na predmetnú vec) sa má vykladať tak, že v danom prípade má byť základom odvodu IFRS výsledok hospodárenia žalobcu bez úprav podľa „mostíka“.

43. Žalobca rovnako považoval za správny záver krajského súdu, že určenie základu odvodu výšky odvodu a výšky zúčtovania odvodu je v rozpore so smernicou o daňovej neutralite, a že odôvodnenie rozhodnutia o námietke je v tejto časti zároveň nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. V tejto súvislosti upriamil pozornosť na odôvodnenie napadnutého rozsudku, keď krajský súd konštatoval že z judikatúry SDEU vyplýva, že výhody smernice o daňovej neutralite sa môžu dovolávať aj spoločnosti v rámci čisto vnútroštátnych transakcií, ak členský štát dal nepochybné najavo, že takéto výhody má v úmysle poskytnúť aj v rámci čisto vnútroštátnych transakcií. Nakoľko Slovenská republika tak urobila, mal žalobca za to, že sa aj z tohto pohľadu dôvodne dovolával výhod plynúcich zo smernice o daňovej neutralite.

44. Argument žalovaného 2/, že osobitný odvod nie je daňou, pretože vstupuje do základu dane z príjmov ako daňový výdavok (kým daň z príjmu do základu dane nevstupuje a preto daňou je), označil žalobca rovnako ako krajský súd taktiež za nedôvodný. Uviedol, že slovenský právny poriadok pozná veľa daní, ktoré vstupujú do základu dane, sú daňovými výdavkami a pritom nikto nespochybňuje, že daňami sú (napr. daň z nehnuteľnosti, daň z motorových vozidiel a iné miestne a spotrebné dane). Skutočnosť, či nejaká dávka je alebo nie je výdavkom pre účely zákona o dani z príjmov, je podľa žalobcu irelevantná pri posudzovaní či takáto dávka je daňou. Žalobca ďalej poukázal na to, že s ohľadom na charakter a účinky odvodu je nepochybné, že odvod spĺňa všetky definíčné kritéria dane, a že má dokonca rovnaký charakter ako daň z príjmu (k čomu nakoniec dospel aj krajský súd). Navyše príjmy zo zaplatených odvodov štát vykazuje ako príjmy daní. Podľa žalobcu je irelevantné, že odvod v zákone o osobitnom odvode nie je výslovne označený ako daň a rovnako aj skutočnosť, že z hľadiska čisto formálneho zaradenia v sústave daní nie je vykazovaný v režime dane z príjmov.

45. Záver žalovaného 2/ ohľadom nemožnosti považovať osobitný odvod „za daňovú kategóriu (...), ktorá by mala byť posúdená podľa Smernice o daňovej neutralite ako dvojité zdaňovanie“, podľa žalobcu opäť len potvrdzuje absentujúcu zrozumiteľnosť záverov žalovaného 2/ a nezohľadnenie cieľa sledovaného smernicou o daňovej neutralite. Ústredný cieľ smernice o daňovej neutralite je totiž dosiahnutie všeobecnej neutrality transakcií z pohľadu zdaňovania (teda aby vôbec nepodliehali zdaneniu), aby sa zabezpečilo účinné fungovanie vnútorného trhu.

46. Podľa žalobcu uvedené potvrdzuje správnosť konštatovania krajského súdu, že smernica o daňovej neutralite je aplikovateľná na žalobcov prípad a navýšenie odvodu v danom prípade odporuje tejto smernici.

47. Žalobca zotrval na svojom právnom názore, že spôsob akým je v zákone o osobitnom odvode určený základ odvodu, výška odvodu a výška zúčtovania odvodu, porušuje všeobecné ústavné princípy ukladania daní (konkrétne princíp proporcionality, princíp rovnosti a zákaz diskriminácie a požiadavku určitosti a zrozumiteľnosti právnych noriem). Zákon o osobitnom odvode podľa žalobcu uvalil odvodovú povinnosť aj na umelo vytvorenú situáciu, ktorou je povinnosť nadobúdať vlastnícke právo k prepravnej sieti, zasiahol neodôvodnene, diskriminačne a rozpore s princípom proporcionality do právnej istoty, legitímnych očakávaní práva vlastníť majetok a práva na podnikanie regulovaných spoločností v plynárenstve. Preto zaťaženie regulovaných osôb odvodom v rozsahu, ako je tomu v tomto prípade, je v rozpore, okrem iného aj s článkom 1 ods. 1 Ústavy, článkom 2 ods. 2 Ústavy, článkom 12 ods. 2 Ústavy, článkom 20 ods. 1 Ústavy a článkom 35 ods. 1 Ústavy, ako aj im zodpovedajúcim článkom Dohovoru a Charty.

48. Správca dane svojim postupom, keď napriek žiadostiam žalobcu obsiahnutým v oznámení z 29.09.2014 neoznámil žalobcovi číslo konania, umožnil mu nazrieť do spisu až v posledný deň lehoty na vydanie rozhodnutia, keď už spis obsahoval vyhotovené a podpísané rozhodnutie opatrené úradnou pečiatkou a neumožnil žalobcovi vyjadriť sa k výsledkom dokazovania a zisteným záverom pred vydaním rozhodnutia, znemožnil právo žalobcu účinne realizovať svoje práva v konaní, porušil zásadu zákonnosti správy daní a zásadu úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a flagrantne porušil jeho právo na súdnu, resp. inú ochranu v zmysle článku 46 a nasl. Ústavy.

49. Žalobca zároveň poukázal na odvolanie žalovaných 1/ a 2/, ktoré napriek tomu, že bolo podávané v mene oboch žalovaných (tak FR SR ako aj DÚ pre vybrané subjekty), bolo podpísané len jednou osobou, pričom ponechal na posúdení súdu, či možno odvolanie považovať za podané riadne a včas oboma žalovanými.

#### IV.

50. Na základe odvolania podaného žalovanými vydal dňa 26.01.2017 Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok č.k. 5Sžf/26/2016, ktorým rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/235/14-341, 2S/43/15-431 z 14.10.2015 zmenil tak, že žalobu zamietol.

51. Proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) podal žalobca v zmysle článku 127 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky sťažnosť, o ktorej Ústavný súd Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) rozhodol Nálezom č. IV ÚS 416/2018-84 z 17.01.2019 tak, že namietané základné práva obchodnej spoločnosti eustream, a.s. porušené boli a rozsudok najvyššieho súdu č.k. 5Sžf/26/2016 z 30.01.2017 zrušil a vec vrátil najvyššiemu súd na ďalšie konanie.

52. Z odôvodnenia nálezu ústavného súdu sp.zn. IV ÚS 416/2018-84 a podanej sťažnosti o.i. vyplýva, že po uplynutí lehoty na podanie odvolania dňa 28. novembra 2016, správca dane a FR SR dodali do spisu dokument s názvom „Vyjadrenie“ v ktorom rozšírili dôvody odvolania. O tomto dokumente najvyšší súd sťažovateľa neinformoval, nedoručil mu ho a neumožnil sa mu k nemu vyjadriť, pričom podľa sťažovateľa najvyšší súd rozhodol primárne na základe dôvodov uvedených vo „Vyjadrení“

žalovaných.

53. Podľa sťažovateľa najvyšší súd sa nedostatočne vysporiadal s otázkou charakteru odvodu v kontexte článku 59 ústavy a článku 11 ods. 5 listiny, pričom si vo svojich záveroch odporuje, keď raz považuje odvod za daň a druhýkrát uviedol, že odvod nie je daňou a preto sa naň nemajú vzťahovať daňové predpisy, vrátane Smernice o daňovej neutralite, avšak pre účely aplikácie Tretej plynárenskej smernice mal najvyšší súd za to, že odvod je priamou daňou. Podľa sťažovateľa je nepochybné, že odvod súčasne nemôže byť daňou aj nebyť daňou. Ide o rozpor s elementárnymi princípmi logiky. Sťažovateľ argumentoval tým, že odvod nie je dočasným opatrením, ale „trvalou súčasťou právneho poriadku“, rovnako tak uvádza, že právny poriadok Slovenskej republiky „pozná veľa daní, ktoré vstupujú do základu dane, a sú daňovými výdavkami“.

54. Sťažovateľ ďalej uviedol, že najvyšší súd odkazuje v napadnutom rozsudku na ustanovenie § 5 ods. 1 až 5 zákona č. 235/2012 Z.z., ktoré v odvodovom období, t.j. od 1. januára 2013 do 31. decembra 2013, resp. v čase zúčtovania odvodov - október 2014 - neexistovalo, teda nebolo platné ani účinné. Podľa sťažovateľa znenie, ktoré najvyšší súd aplikoval, nadobudlo účinnosť až 31. decembra 2016.

55. Sťažovateľ ďalej poukazoval na to, že v žalobe namietal, že správne orgány svoje rozhodnutie neodôvodnili, vo veci nebolo vykonané dokazovanie a proti ich rozhodnutiam nebol prípustný riadny opravný prostriedok. Krajský súd túto námietku akceptoval a rozhodnutia správnych orgánov zrušil. Najvyšší súd napadnutým rozsudkom rozsudok krajského súdu zmenil, pričom sa s uvedenou námietkou sťažovateľa nevyssporiadal, čím aproboval postup žalovaných.

56. Sťažovateľ považuje za arbitrárny aj právny záver najvyššieho súdu, podľa ktorého Tretiu plynárenskú smernicu v tomto prípade nebolo možné aplikovať z dôvodu, že odvod má povahu priamej daňovej platby s tým, že priame dane zostávajú vo výlučnej právomoci členských štátov. Podľa sťažovateľa Tretia plynárenská smernica založila určité limity členským štátom v oblasti priamych daní, pričom s touto argumentáciou sa najvyšší súd taktiež nevyssporiadal.

57. Z odôvodnenia Nálezu ústavného súdu sp.zn. IV ÚS 416/2018-84 vyplýva, že nedoručením vyjadrenia žalovaných z 26.11.2016, označený ako „Vyjadrenie žalovaných preukazujúce nezákonnosť rozsudku Krajského súdu v Bratislave“, najvyšší súd porušil požiadavku zaistenia kontradiktórnosti konania. Týmto postupom najvyššieho súdu zároveň došlo aj k porušeniu princípu rovnosti zbraní, ktorý taktiež tvorí súčasť koncepcie spravodlivého súdneho konania. Najvyšší súd napadnutý rozsudok zároveň riadne neodôvodnil, keďže neuviedol existenciu predmetného podania žalovaných a skutočností jeho doručenia žalovanými a výslovne neuviedol, ako sa vysporiadal s argumentáciou v nej uvedenu a so skutočnosťou, že podanie bolo doručené po uplynutí lehoty na podanie odvolania. Vyjadrenie žalovaných pritom zjavne obsahovalo relevantné argumenty - keďže išlo o argumenty relevantné, podstatné, významné a týkajúce sa veci. Tieto argumenty boli formulované dostatočne jasným a presným spôsobom. Na uvedenom základe ústavný súd dospel k záveru, že najvyšší súd napadnutým rozsudkom porušil základné právo sťažovateľa na súdnu ochranu podľa článku 46 ods. 1 Ústavy a podľa článku 36 ods. 1 listiny a právo na spravodlivé súdne konanie podľa článku 6 ods. 1 dohovoru. Vzhľadom na uvedený právny záver bolo bezpredmetné skúmať ďalšie námietky sťažovateľa, týkajúce sa veci samej. Podľa ústavného súdu sa zrušením rozsudku najvyššieho súdu otvára priestor na to, aby sa najvyšší súd v ďalšom konaní sám vysporiadal s ochranou ďalších namietaných práv. Ústavný súd preto v tejto časti sťažnosti sťažovateľa nevyhovел, uprednostňujúc právomoc všeobecného súdu na ochranu subjektívnych práv účastníkov konania pred ich ochranou v konaní pred ústavným súdom.

V.

58. Po vrátení veci Ústavným súdom Slovenskej republiky, Najvyšší súd Slovenskej republiky, viazaný právnym názorom ústavného súdu odstrániť procesné pochybenia vec opätovne prejednať so zohľadnením všetkých argumentov sťažovateľa uvedených vo všetkých jeho vyjadreniach, vec opätovne posúdil, zohľadnil pritom argumentáciu žalobcu obsiahnutú v náleze sp.zn. IV. ÚS 416/2018-84 a v

intenciách tohto zrušujúceho rozhodnutia pristúpil k novému zhodnoteniu a prehodnoteniu daného skutkového stavu.

59. Najvyšší súd po vrátení veci v súlade s nálezom zaslal žalobcovi dňa 31.05.2019 „Vyjadrenie žalovaných preukazujúce nezákonnosť rozsudku Krajského súdu v Bratislave“ z 26. 11. 2016 (ďalej len „Vyjadrenie“).

60. Ako vyplýva zo samotného Vyjadrenia žalovaných, jedná sa o vyjadrenie predkladané po uplynutí zákonnej lehoty na podanie odvolania. Najvyšší súd k predmetnému Vyjadreniu uvádza, že v zmysle ustanovenia § 246c ods. 1 v spojení s § 205 ods. 2 OSP, rozsah v akom sa rozhodnutie napáda a dôvody odvolania môže odvolateľ rozšíriť len do uplynutia lehoty na podanie odvolania. Uvedené ustanovenie spôsobilo, že Vyjadrenie žalovaného, ktorým sa mali rozšíriť dôvody odvolania bolo neúčinné. V súvislosti s požiadavkou žalovaných, aby na vady uvedené v ich Vyjadrení prihliadol najvyšší súd ex offio, najvyšší súd uvádza, že v zmysle § 212 ods. 3 OSP platí, že na vady konania pred súdom prvého stupňa prihliada odvolací súd len ak mal za následok nesprávne rozhodnutie vo veci. Ako vyplýva z ďalších častí odôvodnenia tohto rozhodnutia, tak preskúmaním Vyjadrenia žalovaných, nedospel najvyšší súd k záveru, že by vytýkané vady mali za následok nesprávne rozhodnutie vo veci krajským súdom. Napriek uvedenému Najvyšší súd poukazuje na nasledovné argumenty žalovaných obsiahnuté v ich Vyjadrení :

61. Podľa žalovaných nebol dôvod na aplikáciu Smernice o daňovej neutralite aj na vnútroštátne transakcie. Žalovaní uviedli, že nakoľko princíp nezarátovania záporného goodwillu do základu dane z príjmov pri určitých transakciách nebol do slovenského právneho poriadku implementovaný v dôsledku transpozície Smernice o daňovej neutralite, resp. predchádzajúcej smernice o daňovej neutralite, ale bol súčasťou slovenského právneho poriadku už pred vstupom Slovenskej republiky do EÚ, preto nemožno prijať záver krajského súdu, že by spôsob implementácie článku 4 v spojení s článkom 9 Smernice o daňovej neutralite bol dôvodom pre aplikáciu danej Smernice o daňovej neutralite aj na výlučne vnútroštátne transakcie. V tejto súvislosti žalovaní tiež uviedli, že zákon o dani z príjmov vo vzťahu k zdaňovaniu ziskov z transakcií, ktorých sa týka Smernica o daňovej neutralite, neobsahuje terminológiu uvádzanú v Smernici o daňovej neutralite. Zákon o dani z príjmov neobsahuje pojmy ako kapitálový zisk alebo hodnota pre daňové účely. Žalovaní ďalej poukázali, že s otázkou, či boli v posudzovanom prípade splnené podmienky upravené v článku 4 a 5 Smernice o daňovej neutralite pre uplatnenie zásady nezdanenia kapitálového zisku, sa krajský súd rozsudku vôbec nevyssporiadal. Podľa žalovaných Tretia plynárenská smernica nedopadá na zúčtovanie odvodov a zákon o odvode nemá spojitosť s Treťou plynárenskou smernicou. Žalovaní tiež uviedli, že aplikácia ustanovení Tretej plynárenskej smernice aj na daňové otázky by bola v rozpore s doktrínou voľného uváženia štátov, podľa ktorej práve pri daňových otázkach je rešpektovaná značná miera voľnosti zákonodarcu. Odvod uvádzaný regulovanými subjektmi na základe Zákona o odvode má navyše charakter priamej daňovej platby a sú to práve priame dane, ktoré podľa právnej teórie na základe daňovej politiky v Európskej únii zostávajú vo výhradnej kompetencii členských štátov.

62. Podľa žalovaných krajský súd tiež nesprávne posúdil otázku ústavnosti zákona o odvode. Žalovaní taktiež uviedli, že s ohľadom na prezumpciu ústavnosti právnych noriem nielenže nemal dôvod zaoberať sa ústavnosťou jednotlivých ustanovení zákona o odvode, ale na to nemal ani oprávnenie. Podľa žalovaných zákon o odvode nenapĺňa žiadny z dôvodov, pre ktorý mal byť posúdený ako rozporný s Ústavou Slovenskej republiky. Podľa žalovaných tiež platí, že žalovaní správne aplikovali § 5 od. 3 zákona o odvode. Skutočnosť, že bola aplikovaná úprava výsledku hospodárenia prostredníctvom tzv. prevodového mostíka aj v prípade žaloby je totiž v danom prípade daná a priamo vyplýva zo zákona o účtovníctve, na ktorý odkazuje (aj) práve § 5 ods. 3 zákona o odvode. Podľa žalovaných, keby krajský súd posúdil dôsledne ustanovenia § 17a zákona o účtovníctve, nemohol by prísť k inému záveru, ako k tomu, že aplikácia prevodového mostíka aj v prípade žalobcu a teda pri použití § 5 ods. 3 zákona o odvode je v celosti oprávnená a dôvodná. Žalovaní poukázali na dôvodovú správu k zákonu o odvode, podľa ktorej výsledok hospodárenia sa uvádza na riadku 100 daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb. Podľa žalovaných tiež platí, že okolnosti nahliadnutia do spisu nemohli byť dôvodom na zrušenie rozhodnutí žalovaných. V tejto súvislosti poukázali na judikatúru najvyššieho súdu, podľa

ktorej rozhodnutie správneho orgánu by sa nemalo zrušiť len preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka. Podľa žalovaných tiež platí, že stanovisko FR SR nebolo pre žalovaného 1/ záväzné a nemalo tvoriť súčasť administratívneho spisu. Žalovaný tiež argumentoval skutočnosťou, že žalobca dostal odpoveď na všetky vznesené námietky v napadnutom rozhodnutí FR SR. Žalovaní na záver vyjadrenia uviedli, že prezident finančnej správy bol oprávnený poveriť podpisom odvolania zamestnanca FR SR za oboch žalovaných, t.j. aj žalovaného 1/.

## VI.

63. Najvyšší súd uvádza, že nakoľko odvolacie konanie bolo začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti zákona č 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, v súlade s ustanovením § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, postupoval najvyšší súd podľa doterajších predpisov (Občianky súdny poriadok, ďalej len „OSP“) a ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP), opätovne preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania v zmysle § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 a § 21 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 webovom sídle najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) a dospel k záveru, že po vyhodnotení všetkých relevantných skutočností najvyšší súd dospel k presvedčeniu, že je nutné zmeniť právne hodnotenie zisteného skutkového stavu, nakoľko v zmysle intencií rozhodnutia ústavného súdu je potrebné dať väčší dôraz na európsku judikatúru, týkajúcu sa daní, odvodov ako aj daňovej neutrality, ktorú je nevyhnutné uprednostniť pred vnútroštátnymi normami. Najvyšší súd mal za potrebné vychádzať z tejto judikatúry (ktorá je uvedená v tomto rozhodnutí) a odstrániť diskriminačný akt, ktorým bol uložený odvod napriek tomu, že transakcia priamo nesúvisí s výkonom regulovanej činnosti, ktorá je predmetom odvodu.

64. Najvyšší súd poukazuje na to, že predmetom odvolacieho konania je prieskum vecnej správnosti rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 OSP), ktorý zrušil rozhodnutie žalovaného 2/ v spojení s rozhodnutím žalovaného 1/. Najvyšší súd v rámci odvolacieho konania preskúmal rozsudok krajského súdu i konanie ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného 1/ a 2/, najmä z pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 OSP).

65. Predmetom súdneho preskúmovacieho konania je rozhodnutie žalovaného 2/ č. 1100301/1/536424/2014/4985 z 05.12.2014, ktorým žalovaný 2/ v zmysle § 8 ods. 7 zákona o osobitnom odvode zamietol námietku žalobcu proti rozhodnutiu žalovaného 1/. Rozhodnutím žalovaného 1/ č. 9900399/5/4785973/2014/Ral z 30. októbra 2014, správca odvodu v zmysle § 9 ods. 5 zákona o osobitnom odvode určil žalobcovi ako regulovanej osobe nedoplatok zo zúčtovania odvodov vo výške 74 785 087,66 € za odvodové obdobie patriace do účtovného obdobia od 01.01.2013 do 31.12.2013.

66. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu mal najvyšší súd za preukázané, že vydaniu preskúmaných rozhodnutí predchádzalo podanie daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2013 žalobcom, ktorý zároveň v registri účtovných závierok uložil riadnu individuálnu účtovnú závierku za rok 2013. Žalobca súčasne podaním daňového priznania oznámil správcovi odvodu skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne vykonanie zúčtovania odvodov v zmysle § 9 zákona o osobitnom odvode (ďalej aj len „oznámenie“). V oznámení žalobca požiadal správcu odvodu o oznámenie čísla konania, ktoré vedie v súvislosti so zúčtovaním odvodov, o umožnenie nazrieť do spisu a o umožnenie vyjadriť sa k výsledku dokazovania a k zisteným skutočnostiam pred vydaním rozhodnutia. Žalovaný 1/ ako správca odvodu 30.10.2014 telefonicky kontaktoval žalobcu ohľadom termínu nazretia do spisu, ktoré sa uskutočnilo nasledujúci deň, t.j. 31.10.2014. Zo zápisnice o nazretí do spisu vyplýva, že administratívny spis v čase nazretia do spisu obsahoval daňové priznania, oznámenie žalobcu, prvostupňové rozhodnutie a oznámenie (list) správcu odvodu č. 9900399/5/4835113/2014/Ral z 30.10.2014, pričom tento list spolu s prvostupňovým rozhodnutím už boli podpísané, opečiatkované a pripravené na expedovanie. V zápisnici z priebehu nazerania do spisu

vzniesol žalobca námietky proti vykonanému dokazovaniu, zisteniu skutkového stavu, zmareniu nazretia do spisu a proti porušeniu práv v konaní.

67. Prvostupňové rozhodnutie ako aj list správcu odvodu boli žalobcovi doručené 03.11.2014, pričom prvostupňové rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť jeho doručením žalobcovi. V liste z 30.10.2014 správca odvodu zvedol, že pri zúčtovaní odvodov postupoval podľa § 9 zákona o osobitnom odvode a o výsledku zúčtovania odvodov vydal prvostupňové rozhodnutie, v ktorom uviedol výšku nedoplatku zo zúčtovania odvodov. Keďže nedoplatok bol splatný do 15 dní od doručenia prvostupňového rozhodnutia, žalobca tento odvod v lehote splatnosti uhradil.

68. V súlade s § 8 ods. 6 zákona o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov, podal žalobca proti prvostupňovému rozhodnutiu žalovaného 1/ námietku, ktorú žalovaný 2/ napadnutým rozhodnutím zamietol.

69. Podľa § 5 ods. 1 zákona o osobitnom odvode v znení účinnom v rozhodnom odvodovom období (t.j. v roku 2013), základom odvodu je výsledok hospodárenia vykázaný za to zúčtovacie obdobie, v ktorom regulovaná osoba má oprávnenie na výkon činnosti podľa § 3 ods. 1 písm. a/, tento základ odvodu sa použije pri výpočte odvodu na účel zúčtovania odvodu podľa § 9 k tým odvodovým obdobiam, ktoré patria do účtovného obdobia, za ktoré bol vykázaný.

70. Podľa § 5 ods. 2 zákona o osobitnom odvode základom odvodu je pri výpočte odvodu na účel platenia odvodu výsledok hospodárenia uvedený v oznámení podľa § 3 ods. 2, § 8 sa. 3 a § 13 ods. 2 alebo 5.

71. Podľa § 5 ods. 3 zákona o osobitnom odvode na účely odsekov 1 a 2 sa použije výsledok hospodárenia pred zdanením vykázaný podľa postupov účtovania upravených osobitným predpisom.

72. Podľa § 5 ods. 4 zákona o osobitnom odvode, ak regulovaná osoba nevykazuje výsledok hospodárenia podľa odseku 3, na účely odsekov 1 a 2 sa použije výsledok hospodárenia pred zdanením vykázaný podľa medzinárodných účtovných noriem upravený podľa osobitného predpisu.

73. Podľa § 5 ods. 5 zákona o osobitnom odvode, základ odvodu podľa odsekov 1 a 2 sa znižuje o nárok na podiel na zisku od inej regulovanej osoby, zaúčtovaný v účtovníctve podľa osobitného predpisu za predpokladu, ak toto iná regulovaná osoba zaplatila odvod z výsledku hospodárenia, z ktorého sa tieto podiely na zisku vypočítali. Základ odvodu podľa odsekov 1 a 2 sa zvyšuje o zaúčtované zníženie nároku na podiel na zisku uvedeného v prvej vete.

74. Podľa § 12 ods. 5 zákona o osobitnom odvode, odvod, preplatok zo zúčtovania odvodov a nedoplatok zo zúčtovania odvodov sa zahŕňa do základu dne z príjmov podľa osobitného predpisu.

75. Podľa § 17 ods. 1 písm. c/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení účinnom v rozhodnom odvodovom období (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) u daňovníka, ktorý na základe povinnosti podľa osobitného predpisu vykazuje výsledok hospodárenia v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo, z tohto výsledku hospodárenia, upraveného spôsobom ustanoveným vo všeobecne záväznom právnom predpise vydanom Ministerstvom financií Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo“), alebo z výsledku hospodárenia, ktorý by vyčíslil, ak by účtoval v sústave podvojného účtovníctva, pričom na účely zistenia tohto výsledku hospodárenia je povinný viesť evidenciu v rozsahu a spôsobom ustanoveným pre sústavu podvojného účtovníctva a uchovávať ju podľa osobitného predpisu. Ak pri zisťovaní základu dane daňovník uplatnil postup, pri ktorom sa vychádza z výsledku hospodárenia vykázanom v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo upravenom spôsobom ustanoveným vo všeobecne záväznom právnom predpise vydanom ministerstvom, takto uplatnený postup je daňovník povinný uplatňovať aj v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach.

76. Podľa § 17d ods. 1 písm. a/ zákona o dani z príjmov s názvom Nepeňažný vklad v pôvodných cenách platí, že do základu dane vkladateľa nepeňažného vkladu, ktorým je individuálne vložený majetok, podnik alebo jeho časť, a ktorý zisťuje základ dane podľa § 17 ods. 1 písm. b/ alebo písm. c/, sa v zdaňovacom období, v ktorom dôjde k splateniu nepeňažného vkladu, nezahrňuje rozdiel medzi hodnotou nepeňažného vkladu započítanou na vklad spoločníka a hodnotou nepeňažného vkladu v účtovníctve, pričom prijímateľ nepeňažného vkladu prevezme vložený majetok v pôvodných cenách podľa osobitného predpisu a hmotný majetok a nehmotný majetok v pôvodných cenách podľa § 25.

77. Podľa § 19 ods. 1 zákona o dani z príjmov ak výšku výdavku (nákladu) limitujú osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu, Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon okrem výdavku (nákladu) vynaloženého zamestnávateľom na poskytnutý zdaniteľný príjem podľa § 5 ods. 1 a ods. 3 písm. d/ za podmienok ustanovených osobitným predpisom, alebo jeho zahrnutie v zdaňovacom období upravuje tento zákon v inej výške ako osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone.

78. Zákon o osobitnom odvode, ktorý nadobudol účinnosť dňa 01.09.2012 upravuje povinnosť platenia osobitného odvodu z podnikania v regulovaných odvetviach regulovanou osobou, výšku a spôsob platenia odvodu a správu odvodu vykonanú správcom odvodu, ktorým je daňový úrad príslušný na správu dane z príjmov regulovanej osoby podľa osobitného predpisu (daňový poriadok).

79. Podľa § 12 ods. 1 zákona o osobitnom odvode sa ustanovenia osobitného predpisu (t.j. daňového poriadku) na tento zákon použijú primerane, ak tento zákon neustanovuje inak.

80. Z článku 1 písm. a/ smernice Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií spoločnosti rôznych členských štátov a pri premiestňovaní sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi (ďalej len „smernica o daňovej neutralite“) vyplýva, že každý členský štát uplatňuje túto smernicu pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií, pri ktorom sa zúčastňujú spoločnosti z dvoch alebo viacerých členských štátov.

81. V zmysle článku 2 ods. d/ smernice o daňovej neutralite „prevod aktív“ znamená operáciu, pri ktorej spoločnosť bez toho, aby bola zrušená, prevedie jedno alebo viacej odvetví svojej činnosti na inú spoločnosť výmenou za prevod cenných papierov reprezentujúcich kapitál spoločnosti prijímajúcej prevod .

82. V zmysle bodu 5 recitálu smernice o daňovej neutralite spoločný daňový systém by sa mal vyhnúť ukladaniu daní v súvislosti so zlučovaním, rozdeľovaním, čiastočným rozdeľovaním, prevodom majetku alebo výmenou akcií pri súčasnej ochrane finančných záujmov členského štátu prevádzajúcej alebo prijímajúcej spoločnosti.

83. Názor krajského súdu vychádzal z materiálneho hľadiska aplikácie eurokonformného výkladu práva a zaradil osobitnú právnu úpravu zákona o osobitnom odvode z hľadiska systematiky do európskej daňovej právnej úpravy. Krajský súd sa stotožnil s argumentáciou žalobcu, že určenie základu odvodu, výšky odvodu a výšky zúčtovania odvodov je v rozpore so smernicou o daňovej neutralite. Opierajúc sa o ustanovenie čl. 1 písm. a/ smernice o daňovej neutralite, podľa ktorého každý členský štát uplatňuje túto smernicu pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií, pri ktorom sa zúčastňujú spoločnosti z dvoch alebo viacerých členských štátov, krajský súd ustálil, že sa síce primárne vzťahuje na cezhraničné transakcie, ale v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ, môže členský štát rozšíriť jej pôsobnosť aj na čisto vnútroštátne situácie, čo podľa krajského súdu Slovenská republika urobila a čo je zrejmé zo spôsobu, akým smernicu o daňovej neutralite implementovala, preto podľa jeho názoru, vklad, ktorý bol realizovaný v roku 2013, spĺňa podmienky a definičné znaky „prevodu aktív“ tak, ako ich stanovuje smernica o daňovej neutralite. Keďže s ohľadom na charakter odvodu boli podľa krajského súdu nutné tento odvod považovať za daň v zmysle smernice

o daňovej neutralite a s ohľadom na princíp prednosti práva EÚ sa táto smernica musí použiť na vklad a teda aj na určenie základu odvodu, výšky odvodu a výšky zúčtovania odvodov podľa zákona o osobitnom odvode a ak tento obsahuje ustanovenia, ktoré jej odporujú, žalovaní 1/, 2/ boli podľa názoru krajského súdu povinní zákon o osobitnom odvode v príslušnom rozsahu neaplikovať.

84. Krajský súd majúc za to, že rozhodnutia správnych orgánov vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, založil nezákonnosť výpočtu povinnej platby žalobu v rámci odvodovej povinnosti, ktorej výška sa odvíja od výsledku hospodárenia regulovanej osoby a teda zahŕňa aj kapitálové výnosy, na úvahe o potrebe aplikácie článku 1 písm. a/ v spojení s článkom 4 ods. 1 a 9 smernice o daňovej neutralite, nakoľko zastával názor, že vklad, ktorý bol realizovaný v roku 2013 spĺňa podmienky a definičné znaky „prevodu aktív“ tak, ako ich stanovuje smernica o daňovej neutralite, pričom na základe uvedeného mal za to, že v zmysle článku 4 ods. 1 v spojení s článkom 9 smernice o daňovej neutralite nemá prevod aktív za následok zdanenie kapitálových ziskov vypočítaných ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prevedených aktív /pasív/ a ich hodnotou na daňové účely. V tejto súvislosti krajský súd tiež konkretizoval, že s ohľadom na už spomenutý princíp prednosti smernice o daňovej neutralite, treba konštatovať, že zákon o osobitnom odvode je v rozsahu, v ktorom tento postihuje vklad tým, že fiktívnu hodnotu odpisu záporného goodwillu zahŕňa do základu odvodu, v rozpore s nadradenou smernicou o daňovej neutralite a žalovaní boli povinní relevantné ustanovenia zákona o osobitnom odvode v uvedenom rozsahu v danom prípade neaplikovať.

85. Na základe vyššie uvedeného primárny rozpor posudzovaného prípadu spočíva v otázke, či kategóriu osobitného odvodu možno považovať za daňovú kategóriu, ktorá môže byť posudzovaná podľa smernice o daňovej neutralite.

Najvyšší súd zoberal pri hodnotení skutkového stavu na zreteľ skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak výnos daní ako príjmov rozpočtu sa nemôže dosiahnuť na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne, ako aj procesné), ktoré sú podľa §1 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov zverejnené v Zbierke zákonov. Slovenská republika je podľa čl. 1 Ústavy Slovenskej republiky právnym štátom. Jedným zo základných princípov právneho štátu je princíp právnej istoty. Záujmu zachovania právnej istoty ako imanentnej súčasti právneho štátu podľa čl. 1 Ústavy Slovenskej republiky nezodpovedá taký stav, ktorý by orgánu štátu umožňoval konať podľa vlastnej úvahy a z vlastného rozhodnutia aj nad rámec zákona a tiež iným ako zákonom ustanovenom postupom. Princíp právnej istoty napokon spočíva aj v tom, že všetky subjekty práva môžu odôvodnene očakávať, že príslušné štátne orgány budú konať a rozhodovať podľa platných právnych predpisov, že ich budú správne vykladať a aplikovať.

86. Najvyšší súd Slovenskej republiky preto primárne skúmal vzájomný vzťah zákona o osobitnom odvode a preberaných aktov Európskej únie. Nakoľko z dikcie zákona o osobitnom odvode, z dôvodovej správy a z doložky zlučiteľnosti s právom Európskej únie vyplýva, že ide o právnu úpravu dočasného charakteru na zabezpečenie konsolidácie verejných financií a na posilnenie aktívnej úlohy štátu v rozvoji hospodárstva, ktorej problematika nie je upravená v práve Európskej únie, najvyšší súd preto skúmal charakter odvodu a spôsob jeho určenia v zmysle osobitného zákona z komplexného pohľadu relevantnej vnútroštátnej a európskej legislatívy. Hoci teda zákon o osobitnom odvode nie je harmonizačným právnym predpisom, zároveň platí, že žiadna vnútroštátna úprava nesmie byť v rozpore s právom EÚ.

87. Podľa článku 1 písm. a/ smernice o daňovej neutralite, každý členský štát uplatňuje túto smernicu pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií, pri ktorom sa zúčastňujú spoločnosti z dvoch alebo viacerých členských štátov.

88. Podľa článku 4 ods. 1 smernice o daňovej neutralite, zlúčenie, rozdelenie alebo čiastočné rozdelenie nevedie k zdaneniu kapitálových ziskov vypočítaných ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prevedených aktív a pasív a ich hodnotou na daňové účely.

89. Podľa článku 9 smernice o daňovej neutralite články 4, 5 a 6 sa uplatnia na prevod aktív.

90. Účelom článku 4 ods. 1 v spojení s článkom 9 smernice, na ktorú krajský súd odkazoval, je vyhnúť sa situácii, kedy prevod aktív v rámci cezhraničných transakcií by mal v prípade neaplikovania týchto ustanovení smernice za následok to, že predmetná transakcia by podliehala daňovým systémom dvoch alebo viacerých členských štátov, čo ohrozuje riadne fungovanie vnútorného trhu vzhľadom na takto učenú diskrimináciu niektorých podnikateľských subjektov pôsobiacich na relevantnom trhu viacerých členských štátov.

91. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku v rámci potreby aplikovania ustanovení smernice o daňovej neutralite z dôvodu ním tvrdenej nezákonnosti zákona o osobitnom odvode odkazoval na rozsudky Súdneho dvora EÚ a to C-28/95, V-43/00 a C-126/10, v zmysle ktorých platí, že ak členský štát prijme pri úprave vnútroštátnych situácií tie isté riešenia ako riešenia prijaté podľa práva EÚ (najmä aby sa vyhlí diskriminácii vlastných občanov alebo akýmkoľvek diskrimináciám hospodárskej súťaže), tak je zjavne v záujme EÚ, aby sa ustanovenia (resp. pojmy) vykladali jednotne, bez ohľadu na konkrétne okolnosti, v ktorých sa majú uplatňovať. Podľa krajského súdu teda výhod smernice o daňovej neutralite sa môžu dovoliavať aj spoločnosti v rámci čisto vnútroštátnych transakcií, ak členský štát dal nepochybné najavo, že takéto výhody má v úmysle poskytnúť aj v rámci čisto vnútroštátnych transakcií.

92. Krajský súd v taktiež v odôvodnení svojho rozhodnutia vzťahoval požiadavku neutrality v zmysle smernice o daňovej neutralite v tom zmysle, že dotknuté transakcie nesmú podliehať najmä dani príjmu, ani inému plneniu, viesť k akémukoľvek zdaneniu kapitálových výnosov. Ďalej uviedol, že vklad ktorý bol realizovaný v roku 2013 spĺňa podmienky a definičné znaky „prevodu aktív“ tak, ako ich stanovuje smernica o daňovej neutralite v zmysle článku 4 ods. 1 v spojení s článkom 9 smernice o daňovej neutralite, nemá prevod aktív za následok zdanenie kapitálových ziskov vypočítaných ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prevedených aktív (a pasív) a ich hodnotou na daňové účely, na základe čoho krajský súd považoval zákon o osobitnom odvode v rozsahu, v ktorom tento postihuje vklad tým, že fiktívnu hodnotu odpisu záporného goodwillu zahŕňa do základu odvodu, v rozpore s nariadením smernicou o daňovej neutralite a žalovaní boli povinní relevantné ustanovenia zákona o osobitnom odvode v uvedenom rozsahu v danom prípade neaplikovať.

93. Krajský súd teda v rozsudku požadoval priamu aplikáciu článku 4 ods. 1 v spojení s článkom 9 smernice o daňovej neutralite na posudzovaný prípad, čo by podľa krajského súdu znamenalo, že prevod aktív (akým je aj prevod podniku) nemá viesť k zdaneniu „kapitálových ziskov“. Podľa krajského súdu je z článku 4 ods. 1 v spojení s článkom 9 smernice o daňovej neutralite zrejmé, že záporný goodwill, ktorý vznikol ako rozdiel medzi ocenenou hodnotou podniku a hodnotou, ktorá sa započítala na vklad + záväzky, nesmie byť zaťažený daňou ani žiadnym odvodom.

94. Zákon o dani z príjmov v ustanovení § 17a až § 17e zákona o dani z príjmov upravuje, že goodwill, ako aj záporný goodwill sa za stanovených podmienok nezahŕňa do základu dane z príjmu daňovníka, čím je vnútroštátna právna úprava v súlade so zabezpečením požiadavky daňovej neutrality. Zároveň je potrebné dodať, posudzujúc historický vývoj znenia zákona o dani z príjmov, že princíp nezarávania záporného goodwillu do základu dane z príjmov pri určitých transakciách nebol do slovenského právneho poriadku implementovaný v dôsledku transpozície smernice o daňovej neutralite, resp. predchádzajúcej smernice o daňovej neutralite, ale bol súčasťou slovenského právneho poriadku už pred vstupom Slovenskej republiky do Európskej únie.

95. V tejto súvislosti najvyšší súd konštatuje, že zákon o dani z príjmov už pred vstupom Slovenskej republiky do Európskej únie rešpektoval za určitých okolností daňovú neutralitu negatívneho goodwillu (resp. badwillu) a zákonodarca v záujme harmonizácie zákona o dani z príjmov so smernicou o daňovej

neutralite nemusel prijať legislatívne zmeny. V posudzovanom prípade je však podstatná skutočnosť, že ak sa na úrovni EÚ prijme harmonizačná úprava, ktorá však už bola skôr súčasťou vnútroštátnej legislatívy, je harmonizačnú úpravu potrebné vykladať aj na vnútroštátnej úrovni v kontexte cieľov úpravy EÚ. Skutočnosť, že aj pred implementáciou pôvodnej smernice o daňovej neutralite (Smernica 90/434/EHS) existovala aj na Slovensku právna úprava, v zmysle ktorej vklady do obchodných spoločností neboli zaťažené daňou z príjmu, znamená, že Slovenská republika výhody daňovej neutrality plne poskytovala a poskytuje aj vnútroštátnym transakciám a tieto výhody zostali zachované aj po implementácii smerníc o daňovej neutralite, ktorých cieľ je pre Slovenskú republiku záväzný v každom ohľade. Keďže teda Slovenská republika pri úprave vnútroštátnych situácií nastavila tie isté riešenia ako riešenia prijaté podľa práva EÚ je zrejmé, že cieľ harmonizačnej úpravy je totožný s cieľom týkajúcim sa vnútroštátnych transakcií.

96. Pripomíname, že cieľom harmonizačnej úpravy bola v zmysle bodu 5 recitálu smernice o daňovej neutralite snaha vyhnúť sa ukladaniu daní v súvislosti so zlučovaním, rozdeľovaním, čiastočným rozdeľovaním, prevodom majetku alebo výmenou akcií pri súčasnej ochrane finančných záujmov členského štátu prevádzajúcej alebo prijímajúcej spoločnosti.

97. Daňovú neutralitu zrealizovanej transakcie v danom prípade potvrdzuje § 17d zákona o dani z príjmov upravujúci nepeňažný vklad v pôvodných cenách, pričom skutočnosť daňovej neutrality podľa § 17d zákona o dani z príjmov nebola medzi účastníkmi konania sporná.

98. Vo vzťahu k záväznosti smernice o daňovej neutralite, najvyšší súd poukazuje na právny názor Súdneho dvora Európskej únie, podľa ktorého za určitých okolností prednosť pred vnútroštátnou normou majú všetky únievé normy bez ohľadu na ich právnu silu. Ustanovenia zmluvy (porovnaj napr. Costa p. ENEL, 6/64, 15.07.1964, Zb. s. 1141), všeobecné zásady únievého práva (napr. Wachauf, 5/88, 13.07.1989, Zb. s. 2069, bod 17), nariadenie (napr. Politi, 43/71, 14.12.1971, Zb. s. 1039, bod 9), smernice (Becker, 8/81, 19.01.1982, Zb. s. 53), rozhodnutia (Salumificio di Cornuda, 130/78, 08.03.1979, Zb. s. 867), medzinárodné zmluvy uzatvorené úniou (Kupferberg, 104/81, 26.10.1982, Zb. 3641), zjednodušene povedané, akákoľvek únievá právna norma má bez ohľadu na jej právnu silu v únievom právnom poriadku a bez ohľadu na jej priamy účinok vyššiu právnu silu ako akákoľvek vnútroštátna norma. Únievé právo má prednosť pred všetkými vnútroštátnymi normami bez ohľadu na ich územnú alebo časovú pôsobnosť, t.j. bez ohľadu na to, či boli prijaté vnútroštátnym zákonodarcom alebo jednotkami územnej samosprávy, alebo či sa jedná o normy skoršie alebo neskoršie (napr. Pigs Marketing Board, 83/78, 29.11.1978, Zb. s. 2347, bod 69). Súdny dvor tiež potvrdil, že účinnosť únievého práva nemôže byť rozdielna podľa jednotlivých oblastí vnútroštátneho práva (Hubbard, C-20/92, 01.07.1993, Zb. s. 1-3777, bod 19, Sail, 82/71, 21.03.1972, Zb. s. 119, bod 5), čo znamená, že zásada prednosti únievého práva sa vzťahuje na všetky vnútroštátne právne odvetvia. Povinnosť rešpektovať prednosť únievého práva musia dodržiavať všetky zložky štátnej moci: vláda, štátna správa, zákonodarcovia aj súdne orgány. Najvyšší súd poukazuje na to, že vnútroštátny súd sa stáva všeobecným súdom aplikácie únievého práva, pretože je povinný v rámci svojich právomocí zabezpečiť úplný účinok únievých právnych noriem a chrániť práva, ktoré tieto normy priznávajú jednotlivcom (Francovich a Bonifaci, C-6 a 9/90, 19.11.1991, Zb. s. I-2433, bod 19, Simmenthal, 106/77, 09.03.1978, Zb. s. 629, bod 16).

99. Aj keď teda akákoľvek únievá právna norma má bez ohľadu na jej priamy účinok vyššiu právnu silu ako vnútroštátna právna úprava, tak vo vzťahu ku konceptu priamej účinnosti smerníc, najvyšší súd uvádza, že tento vznikol z viacerých rozhodnutí Súdneho dvora EÚ. Rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vyformovali štyri podmienky, ktoré musia byť splnené pre to, aby bolo možné túto doktrínu využiť v praxi. Týmito podmienkami sú 1. jasný, presný a dostatočne určitý záväzok obsiahnutý v smernici, 2. nepodmienený záväzok, 3. uplynutie lehoty na transpozíciu smernice do vnútroštátneho poriadku, 4. nejde o záväzok, ktorý priamo ukladá povinnosť jednotlivcovi (naopak, priznáva mu nejaké právo). Súdny dvor EÚ vo svojich rozhodnutiach opakovane zdôraznil, že nepripúšťa horizontálny priamy účinok smerníc, to znamená, že jednotlivci nemajú právo dovolávať sa priameho účinku nesprávne implementovanej smernice voči iným fyzickým alebo právnickým osobám. Judikatúra súdneho dvora

EÚ ďalej ustálila, voči ktorým inštitúciám je možné uplatniť priamy účinok smerníc, resp. ktoré orgány sú povinné automaticky priamy účinok smerníc rešpektovať. Súdny dvor EÚ rozšíril pojem štát a uviedol, že znením smerníc nie sú zaviazané len vnútroštátne súdy, ale aj ostatné orgány verejnej moci, ako aj iné verejné orgány. Cieľ smerníc je však záväzný pre všetky orgány, ktoré sú na základe rozhodnutia štátu zodpovedné za poskytovanie verejných služieb a ktoré majú na tento účel určité osobitné právomoci, ktoré sú nad rámec pravidiel medzi jednotlivcami. Medzi takéto orgány patria napr. daňové úrady, podniky pod finančnou kontrolou štátu, inštitúcie poskytujúce zdravotnícke služby a ďalšie, ktoré spĺňajú vyššie uvedené špecifiká.

100. V posudzovanom prípade smernica o daňovej neutralite má priamy účinok vo vzťahu k právam, ktoré sú v nej dostatočne jednoznačné a nepodmienené, pričom z hľadiska jej cieľa, ktorým je snaha vyhnúť sa ukladaniu daní v súvislosti s vymedzenými transakciami, je záväzná pre všetky orgány. V tomto smere sa javí článok 4 v spojení s článkom 9 smernice o daňovej neutralite, podľa ktorých zlúčenie, rozdelenie alebo čiastočné rozdelenie, ako aj prevod aktív, nevedie k zdaneniu kapitálových ziskov vypočítaných ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prevedených aktív a pasív a ich hodnotou na daňové účely ako dostatočne jednoznačné. Smernica totiž definuje „kapitálový zisk“ ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prevedených aktív a pasív a ich hodnotou na daňové účely. A v článku 4 ods. 2 písm. a/ a b/ definuje „reálnu hodnotu prevedených aktív a pasív“ ako aj „hodnotu na daňové účely“.

101. Najvyšší súd pritom uvádza, že v posudzovanom prípade považoval pre štátne orgány za rozhodný a záväzný najmä cieľ smernice o daňovej neutralite uvedený v bode 5 recitálu, ktorý považoval za dostatočne jasný a určitý a v zmysle ktorého spoločný daňový systém by sa mal vyhnúť ukladaniu daní v súvislosti so zlučovaním, rozdeľovaním, čiastočným rozdeľovaním a prevodom majetku spoločnosti.

102. Najvyšší súd ďalej uvádza, že smernica o daňovej neutralite pritom sama zakotvuje právo členského štátu odmietnuť jej aplikáciu, konkrétne v článku 15 ods. 1 písm. a/ stanovuje, že členský štát môže odmietnuť uplatňovanie alebo ustúpiť od uplatnenia výhod vyplývajúcich zo všetkých alebo ktorejkoľvek časti ustanovení článkov 4 až 14, ak jedna z operácií uvedených v článku 1 má za svoj hlavný cieľ alebo jeden z hlavných cieľov daňový únik alebo vyhýbanie sa plateniu daní. Skutočnosť, že operácia nie je vykonaná z riadnych obchodných dôvodov, ako napríklad reštrukturalizácia alebo racionalizácia činností spoločností zúčastňujúcich sa na operácii, môže viesť k predpokladu, že hlavným alebo jedným z hlavných cieľov operácie je vyhýbanie sa plateniu daní alebo daňový únik.

103. V tomto smere najvyšší súd pripomína, že cieľom zrealizovanej transakcie bolo splnenie podmienok vyplývajúcich zo smernice Európskeho parlamentu a Rady 2009/73/ES z 13.07.2009 o spoločných pravidlách pre vnútorný trh so zemným plynom, ktorou sa zrušuje smernica 2003/55/ES (ďalej aj „Tretia plynárenská smernica“) a nadväzujúcej zákonnej povinnosti podľa § 96 ods. 1 zákona č. 251/2012 Z.z. o energetike a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o energetike“). Na základe uvedených povinností akcionár žalobcu vložil do žalobcu svoj majetok a záväzky súvisiace s prepravu zemného plynu (ďalej aj ako len „vklad“), ktoré tvorili samostatnú časť podniku akcionára. Povinnosť žalobcu nadobudnúť vlastníctvo k aktívam slúžiacim na prepravu plynu podľa zákona o energetike bola uložená v nadväznosti na implementáciu tzv. Tretieho energetického balíka Európskej únie. Aj samotný žalovaný 2/ v súvislosti so vznesenými námietkami v administratívnom konaní uviedol, že nespochybňuje, že „celá transakcia nepeňažného vkladu“ prepravnej siete z materskej spoločnosti SPP, a.s. bola vykonaná v súlade s príslušnými ustanoveniami Zákona o energetike, do ktorej bola Tretia plynárenská smernica transponovaná a je v súlade s právom EÚ“.

104. Ďalšou úlohou v kontexte aplikácie cieľa Smernice o daňovej neutralite bolo posúdenie, či osobitný odvod podľa zákona č. 235/2012 Z.z. spadá do kategórie daní.

105. Právna teória definuje daň ak platbu fyzických a právnických osôb, ktorá je vynútiteľná, spravidla neúčelná, zákonom určená a pravidelne sa opakujúca, a ktorú vyberá štát a orgány miestnej samosprávy v prospech verejných rozpočtov a účelových fondov na úhradu verejných výdavkov vo vopred určenej výške a s presne určeným termínom splatnosti.

106. Aj keď osobitný odvod nie je zahrnutý v systéme priamych daní, je zrejmé, že napĺňa vyššie uvedené definičné znaky dane, Osobitný odvod totiž predstavuje obligatórne ukladanú platbu z príjmu právnickej osoby, ktorá sa stáva súčasťou verejných prostriedkov, pričom jej správu vykonáva správca odvodu, ktorým je správca dane a jej výber a vymáhanie a riadi rovnakými procesnými pravidlami ako dane (§ 12 ods. 1 zákona o osobitnom odvode). Príjmy zo zaplatených odvodov štát eviduje ako príjmy z daní. S ohľadom na uvedené je zrejmé, že odvod predstavuje zákonom stanovenú špecifickú platbu ako verejnú dávku, za ktorú štát neposkytne jej platiteľovi ekvivalentné protiplnenie a je vyberaná za účelom získania príjmov na úhradu verejných potrieb, a teda je svojím charakterom daňovou kategóriou.

107. V súvislosti s námietkou žalovaných, že osobitný odvod nie je daňou, pretože vstupuje do základu dane z príjmov ako daňový výdavok, sa najvyšší súd stotožnil s právnym názorom žalobcu potvrdeným krajským súdom, že slovenský právny poriadok pozná veľa daní, ktoré stupujú do základu dane ako daňový výdavok a napriek tomu sú považované za daň (ako napr. daň z nehnuteľností, daň z motorových vozidiel). Žalovaní vo svojom vyjadrení doručenom na najvyšší súd 28.11.2016 navyše sami uvádzajú, že „odvod uhrádzaný regulovaným subjektmi na základe Zákona o odvode má charakter priamej daňovej platby“.

108. Smernica o daňovej neutralite teda zabezpečuje, aby vymedzené transakcie boli z pohľadu daňového zaťaženia neutrálne. Požiadavka neutrality znamená, že predmetné transakcie nesmú podliehať najmä daniam uvedeným v časti B prílohy č. 1 Smernice o daňovej neutralite (časť B Prílohy č. 1 Smernice o daňovej neutralite stanovuje, že v Slovenskej republike ide o daň z príjmu právnických osôb/. Zároveň však z ustanovenia článku 3 ods. 1 písm. c/ Smernice o daňovej neutralite vyplýva, že tieto transakcie nesmú podliehať ani inému plneniu, ktoré má rovnaké účinky ako dane vymenované v časti B prílohy č. 1 Smernice o daňovej neutralite a môže tieto dane nahradiť. Judikatúra SDEÚ (napr. rozsudok z 08.06.2000 vo veci C-375/98) interpretuje pojem „dane, ktoré môžu uvedené dane nahradiť“ tak, že ide o dane, ktoré majú rovnaký charakter, resp. majú rovnaký účinok ako dane výslovne vymenované v Smernici o zdaňovaní materských a dcérskych spoločností.

109. Keďže teda zrealizovaná transakcia bola aj z pohľadu vnútroštátnej právnej úpravy (§ 17d zákona o dani z príjmov) daňovo neutrálna a osobitný odvod má charakter priamej dane a spadá do vecného rozsahu Smernice o daňovej neutralite, je potrebné prijať záver, že zrealizovaný vklad zaúčtovaný ako odpis záporného goodwillu vo výške 1 720 998 422,05 € v záujme rešpektovania cieľa daňovej neutrality nepredstavoval základ pre výpočet osobitného odvodu podľa § 5 ods. 3 zákona o osobitnom odvode. Najvyšší súd teda v zhode s právnym názorom krajského súdu považoval za potrebné zaujať vo veci eurokonformný výklad a s prihliadnutím na okolnosti daného prípadu dať na posudzovanú transakciu prednosť právu EÚ, konkrétne cieľu smernice o zachovaní daňovej neutrality. Skutočnosť, že žalovaní nepostupovali v súlade s uvedeným a neuprednostnili právo EÚ zaťažuje napadnuté rozhodnutia vadou, ktorá má za následok ich nezákonnosť.

110. Krajský súd namietal aj rozpor zákona o osobitnom odvode s Treťou plynárenskou smernicou (Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2009/73/ES z 13. júla 2009 o spoločných pravidlách pre vnútorný trh so zemným plynom, ktorou sa zrušuje smernica 2003/55/ES), konkrétne, že odvod nespĺňa požiadavky proporcionality a ostatné požiadavky na opatrenia prijímané podľa článku 3 Tretej plynárenskej smernice v časti vzťahujúcej sa na regulované subjekty podnikajúce v plynárenstve, minimálne v časti vzťahujúcej sa na vklad, keďže je zrejmé, že podľa článku 3 ods. 2 smernice a v zmysle judikatúry SDEÚ musia byť opatrenia prijaté na základe tohto článku proporcionálne a jasne definované, transparentné, nediskriminačné, overiteľné a musia zaručiť rovnosť prístupu plynárenských spoločností EÚ k spotrebiteľom.

111. V tomto smere bolo medzi účastníkmi sporné, či zákon o osobitnom odvode z hľadiska predmetu oblasti ktorej sa dotýka, predstavuje opatrenie čisto daňovej alebo aj energetickej legislatívy. Hoci zákon o osobitnom odvode nijakým spôsobom neodkazuje na plynárenskú legislatívu, nemožno izolovať skutočnosť, že osobitný odvod je opatrením, ktoré bolo prijaté voči regulovaný subjektom, vrátane

subjektov vykonávajúcich regulovanú činnosť v plynárenstve.

112. Slovenská republika v súlade s Treťou plynárenskou smernicou prijala s účinnosťou od 01.09.2012 zákon č. 250/2012 Z.z. o regulácii v sieťových odvetviach a zákon č. 251/2012 Z.z. o energetike a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorými o.i. zaviedla do plynárenstva model vlastníckeho odčlenenia aktivít týkajúcich sa prepravy zemného plynu a aktivít súvisiacich s dodávkou zemného plynu, čím si splnila povinnosť implementácie Tretej plynárenskej smernice. Slovenská republika však paralelne s účinnosťou od 01.09.2012 schválila zákon o osobitnom odvode, ktorým regulovaným osobám vo vybraných odvetviach uložila povinnosť platiť osobitný odvod z dosiahnutého hospodárskeho výsledku, ak ich suma základu odvodu dosiahla aspoň 3 milióny eur.

113. Právna úprava priamych daní nebola v zmysle článku 2 ods. 2 Zmluvy o fungovaní Európskej únie priradená do výlučnej právomoci členských štátov, ale do spoločnej právomoci Európskej únie a členských štátov, t.j. členský štát vykonáva svoju právomoc v oblasti priamych daní len v rozsahu v akom ju nevykonáva Európska únia. Na podporu uvedeného možno poukázať na rozsudok SDEÚ z 6. júna 2013 vo veci C-383/10, v ktorom Komisia uviedla: „na úvod Komisia vo svojej žalobe zdôrazňuje, že priame dane nespádajú do výlučnej právomoci členských štátov, ale sú implicitne a nevyhnutne zahrnuté do právomoci týkajúcej sa vnútorného trhu podľa článku 4 ods. 2 písm. a/ ZFEÚ a považované za spoločnú právomoc Európskej únie a členských štátov. Tento výklad podporuje judikatúra Súdneho dvora, podľa ktorej priame dane patria do právomoci členských štátov, avšak tieto štáty musia uplatňovať svoje právomoci v súlade s právom Únie. Na podporu svojho názoru Komisia cituje rozsudok z 24. mája 2007, Holbock /C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 21/“.

114. V súčasnosti oblasť daní teda patrí medzi tzv. spoločné právomoci EÚ a členských štátov a nie je teda pravdivé tvrdenie žalovaných uvedené v ich Výjadrení, že oblasť priamych daní zostáva vo výhradnej kompetencii členských štátov. Je však pravdou, že v oblasti priamych daní sú právne predpisy členských štátov harmonizované len v relatívne obmedzenej miere. Hoci EÚ v oblastiach ako je boj proti daňovým únikom, resp. proti tzv. agresívnemu daňovému plánovaniu, podniká iniciatívy smerujúce ku koordinácii národných politík, tieto majú skôr formu odporúčaní a legislatívna prax členských štátov sa zatiaľ vyvíja pomerne individuálne. Napriek tomu však SDEÚ už niekoľkokrát v minulosti judikoval, že členské štáty nemajú ani v tejto oblasti úplne voľné ruky a sú povinné aj v oblasti priamych daní rešpektovať právo EÚ a osobitne sa vyhýbať diskriminácii. Možno teda konštatovať, že zo žiadnych prameňov práva EÚ nevyplýva prednosť vnútroštátnej legislatívy upravujúcej oblasť daní vrátane sektorových daní pred legislatívou EÚ.

115. Uvedený právny záver vyplýva aj z judikatúry SDEÚ, podľa ktorej „ak členský štát uloží podnikom v určitom sektore hospodárstva, ktorý právo EÚ harmonizuje a liberalizuje povinnosť v podobe určitej sektorovej verejnej dávky (vrátane dane), táto musí byť v súlade s požiadavkami príslušnej sektorovej úpravy EÚ“. Konkrétne v prípade Albacon a Infostrada sa Súdny dvor zaoberal posúdením súladu talianskej sektorovej dávky /chargé/ zavedenej v roku 1998 s bývalou telekomunikačnou smernicou. Súdny dvor v prvom rade zisťoval, či predmetná dávka predstavuje poplatok podľa článku 6 a článku 11 bývalej telekomunikačnej smernice. Keď zistil, že nepredstavuje, následne skúmal, či predmetný poplatok je v súlade s cieľmi a požiadavkami bývalej telekomunikačnej smernice. Následne dospel k záveru, že členský štát nebol oprávnený zaviesť takúto dávku, nakoľko v rozpore s účelom bývalej telekomunikačnej smernice predstavovala prekážku pre liberalizáciu trhu a slobodu poskytovania telekomunikačných služieb. Hoci v prípade Albacon a Infostrada išlo o sektorovú reguláciu v oblasti telekomunikácií, je možné analogicky uvedený prístup posudzovania sektorových dávok aplikovať aj na iné sektory, vrátane plynárenstva.

116. Najvyšší súd teda konštatuje, že bez ohľadu na skutočnosť, či predstavuje osobitný odvod čisto daňovú alebo aj plynárenskú legislatívu je zrejmé, že žiadna vnútroštátna právna úprava nesmie byť v rozpore s cieľom Tretej plynárenskej smernice a členské štáty môžu prijímať vhodné opatrenia brániace otváranie plynárenského trhu v EÚ len za podmienok podľa článku 3 Tretej plynárenskej smernice.

117. Konkrétne článok 3 ods. 2 Tretej plynárenskej smernice ohľadom prípustných opatrení uvádza: „So zreteľom na príslušné ustanovenia zmluvy, najmä na jej článok 86, členské štáty môžu podnikom fungujúcim v plynárskom odvetví z hľadiska všeobecného hospodárskeho záujmu uložiť povinnosti služby vo verejnom záujme, ktoré sa môžu vzťahovať na bezpečnosť vrátane bezpečnosti dodávky, pravidelnosti, kvality a ceny dodávok a ochranu životného prostredia vrátane energetickej efektívnosti, energie z obnoviteľných zdrojov a ochrany klímy. Tieto povinnosti musia byť jasne definované, transparentné, nediskriminačné, overiteľné a plynárskym podnikom Spoločenstva musia zaručovať rovnosť prístupu k spotrebiteľom v jednotlivých štátoch. Vo vzťahu k bezpečnosti dodávky, riadeniu energetickej efektívnosti, riadeniu na strane dopytu a v záujme plnenia cieľov v oblasti životného prostredia a cieľa energie z obnoviteľných zdrojov uvedených v tomto odseku môžu členské štáty zavádzať dlhodobé plánovanie, pričom vezmú do úvahy, že o prístup do sekcie sa možno budú usilovať tretie strany“.

118. Podľa článku 3 ods. 7 Tretej plynárenskej smernice: „Členské štáty vykonávajú vhodné opatrenia na dosiahnutie cieľov v oblasti sociálnej a hospodárskej súdržnosti a ochrany životného prostredia, ktoré môžu zahŕňať prostriedky na boj proti zmene klímy, a v oblasti bezpečnosti dodávky. K takýmto opatreniam môže patriť najmä poskytovanie primeraných hospodárskych stimulov a prípadne aj využívaní všetkých existujúcich vnútroštátnych nástrojov a nástrojov Spoločenstva na údržbu a výstavbu potrebnej infraštruktúry sietí vrátane kapacít prepojenia.“

119. Podľa dôvodovej správy k zákonu o osobitnom odvode, odvod bol prijatý ako špecifické opatrenie, pričom „Navrhovaný zákon sa predkladá ako jedno z opatrení na spravodlivejšie a ekonomicky efektívnejšie rozdelenie bremena vplyvov globálnej finančnej a hospodárskej krízy. V dôsledku krízy prišlo k zhoršeniu bilancie verejných financií v prevažnej väčšine krajín Európskej únie vrátane Slovenska“. Zákon o osobitnom odvode je teda opatrením na dosiahnutie cieľa v oblasti minimalizovania hospodárskej krízy a týka sa teda cieľov hospodárskej súdržnosti. Zákon o osobitnom odvode sa však netýka služieb vo verejnom záujme a nie je prostriedkom na boj proti zmene klímy alebo prostriedkom súvisiacim s bezpečnosťou dodávky plynu.

120. Ak by sme sa teda na osobitný odvod pozerali, ako na opatrenia v zmysle článku 3 Tretej plynárenskej smernice, prijaté za účelom zabezpečenia hospodárskej súdržnosti je nevyhnutné, aby toto opatrenie bolo prijaté proporcionálne a nediskriminačne.

121. Vzhľadom k tomu, že vykonanie vkladu do majetku žalobcu predstavovalo splnenie si povinnosti odčlenenia vyplývajúcej z Tretej plynárenskej smernice, tak zaťaženie tejto zákonnej povinnosti odvodom predstavuje neproporčný zásah do práv žalobcu. Najvyšší súd dospel k názoru, že bez toho, aby to bolo nevyhnutné pre dosiahnutie cieľa zákona o osobitnom odvode, zaťaženie vykonaného vkladu do majetku žalobcu odvodom neprimerane a diskriminačne zaťažilo spoločnosť žalobcu. Diskriminácia žalobcu nastala najmä v porovnaní s ostatnými regulovanými subjektami, ktorým povinnosť odčlenenia v zmysle Tretej plynárenskej smernice nevznikla, ako aj vo vzťahu k tým, ktorým nevznikla odvodová povinnosť z realizovaného odčlenenia podľa slovenského zákona o osobitnom odvode.

122. Naviac podľa článku 3 ods. 1 Tretej plynárenskej smernice platí: Členské štáty na základe svojej inštitucionálnej organizácie a s náležitým zreteľom na zásadu subsidiarity zabezpečujú, aby bez toho, aby bol dotknutý odsek 2, plynárske podniky fungovali v súlade so zásadou tejto smernice s cieľom dosiahnuť konkurencieschopný, bezpečný a vzhľadom na životné prostredie udržateľný trh so zemným plynom a aby tieto podniky neboli diskriminované z hľadiska ich práv alebo povinností.

123. V posudzovanom prípade zaťaženie vykonaného vkladu do majetku žalobcu osobitným odvodom podľa zákona o osobitnom odvode je v rozpore s článkom 3 Tretej plynárenskej smernice, keďže v porovnaní s ostatnými regulovanými subjektami diskriminačným spôsobom zaťažilo splnenie povinnosti žalobcu vyplývajúcej z Tretej plynárenskej smernice.

124. Najvyšší súd zdôrazňuje, že uvedený záver sa týka konkrétne posudzovaného prípadu vykonania vkladu do majetku žalobcu v roku 2013 a v žiadnom prípade ním nie je spochybnená pravidelná

odvodová povinnosť regulovaných subjektov podľa zákona o osobitnom odvode týkajúca sa zaťaženia hospodárskeho výsledku regulovaných subjektov a ani „bežná“ daňová povinnosť aplikujúca sa na každú osobu podnikajúcu na území Slovenskej republiky.

125. Na tomto mieste teda najvyšší súd opäť uprednostnil eurokonformný výklad prednosti Tretej plynárenskej smernice, ktorá má prednosť pred vnútroštátnou úpravou zákona o osobitnom odvode, ktorý diskriminačne zaťažil odvodom vklad do majetku žalobcu uskutočnený v roku 2013 za účelom splnenia povinností vykonaných na podklade Tretej plynárenskej smernice.

126. Najvyšší súd v tejto súvislosti poukazuje aj na nález ÚS SR sp.zn. I.ÚS 155/2017, v zmysle ktorého: Orgánom verejnej moci a predovšetkým súdom nemožno tolerovať pri interpretácii základných ustanovení prílišný formalistický postup, ktorý vedie k zjavnej nespravodlivosti. Všeobecný súd nie je absolútne viazaný doslovným znením zákona, ale môže a musí sa od neho odchýliť, ak to vyžaduje účel zákona, história jeho vzniku, systematická súvislosť alebo niektorý z ústavnoprávnych princípov. Pri výklade a aplikácii právnych predpisov teda nemožno opomínať ich účel a zmysel, ktorý nie je vyjadrený len v slovách a vetách toho-ktorého zákonného predpisu, ale i v základných princípoch právneho štátu.

127. Najvyšší súd zastáva názor, že cieľom zákona o energetike, ktorý rovnako ako zákon o osobitnom odvode, ktorý nadobudol účinnosť 01.09.2012, bola harmonizácia vnútroštátnej právnej úpravy s Treťou plynárenskou smernicou v súlade s jej článkom 3, teda v súlade so zásadou, aby prípadné obmedzenia, ktoré plynárenským podnikom pri aplikácii smernice vzniknú boli ukladané proporcionálne a nediskriminačne. Prílišný formalizmus správnych orgánov, ktorý nezohľadnil skutočnosť, že vykonaný vklad do majetku žalobcu je splnením zákonných povinností a jeho zaťaženie odvodom nie je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa zákona o osobitnom odvode, viedol k vydaniu rozhodnutí žalovaných, ktoré sú v rozpore s princípmi právneho štátu v zmysle citovaného nálezu ÚS SR.

128. Pozornosti Najvyššieho súdu pritom neunikla ani skutočnosť, že zákon o osobitnom odvode bol s účinnosťou od 31.12.2016 novelizovaný, aj s ohľadom na stanovenie základu odvodu. Novela zavádza nový základ odvodu, ktorý reflektuje len na výnosy z regulovanej činnosti. Základom odvodu je výsledok hospodárenia spoločnosti vykázaný v účtovnej závierke, ktorá sa predkladá spolu s daňovým priznaním (§ 5 zákona č. 235/2012 Z.z.) vynásobený koeficientom na účel výpočtu základu odvodu, ktorý definuje zákon. Koeficient na účel výpočtu základu odvodu sa vypočíta ako podiel výnosov (resp. príjmov, ak regulovaná osoba účtuje sústave jednoduchého účtovníctva) z regulovanej činnosti k celkovým výnosom (resp. príjmom, ak regulovaná osoba účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva) patriacich do účtovného obdobia, za ktoré bol vykázaný výsledok hospodárenia použitý na výpočet základu odvodu. Základ odvodu je určený súčinom hospodárskeho výsledku na príslušné účtovné obdobie (kalendárny alebo hospodársky rok) a podielom výnosov z regulovanej činnosti k celkovým výnosom, ktoré subjekt dosiahol v tomto účtovnom období. Novela teda reflektuje na skutočnosť, aby predmetom odvodu boli príjmy z regulovanej činnosti a nie aj výnosy z iných neregulovaných činností. Aplikáciou nového znenia zákona o osobitnom odvode by teda došlo k odstráneniu zjavnej nesprávnosti a diskriminácii žalobcu pri aplikácii zákona o osobitnom odvode, nakoľko odvod by sa skutočne platil len z činnosti, ktoré patria do regulovaných činností a nie aj z vykonaného vkladu do majetku žalobcu

129. K namietanej protiústavnosti zákona o osobitnom odvode sa najvyšší súd stotožnil s názorom krajského súdu, že ako všeobecný súd nemôže vysloviť nesúlad zákona o osobitnom odvode ako celku, resp. niektorých jeho ustanovení, keďže toto právo prislúcha výlučne Ústavnému súdu Slovenskej republiky. Všeobecný súd, ako aj správny orgán je pritom povinný považovať právnu úpravu za súladnú s ústavou dovtedy, kým ústavný súd predpísaným spôsobom nevysloví jej neústavnosť. Keďže najvyšší súd zohľadnil v danom prípade osobitosť prípadu, ktorým bolo, že posudzovaná transakcia predstavovala splnenie povinností implementovaných do zákona o energetike na podklade Tretej plynárenskej smernice, nepovažoval za potrebné preskúmanie súladu zákona o osobitnom odvode ako celku Ústavným súdom Slovenskej republiky.

130. Vzhľadom na vyššie uvedené rozhodné argumenty, týkajúce sa aplikácie cieľa smernice o daňovej neutralite a článku 3 Tretej plynárenskej smernice, v zmysle ktorých nemal byť v posudzovanom

prípade zrealizovaný vklad majetku žalobcu (zaúčtovaný ako odpis záporného goodwillu vo výške 1 720 998 422,05 €) zaťažený odvodom podľa zákona o osobitnom odvode, považoval najvyšší súd závery krajského súdu o nezákonnosti napadnutých rozhodnutí za vecne správne. Najvyšší súd vzhľadom na vyššie uvedené závery zároveň nepovažoval za potrebné vyhodnocovať ďalšie hmotnoprávne argumenty účastníkov konania, ktoré vychádzali z predpokladu neaplikácie smernice o daňovej neutralite a Tretej plynárenskej smernice.

131. Pokiaľ ide o možnosť nazretia do spisu a možnosť vyjadriť sa k výsledkom dokazovania a zisteným záverom ešte pred vydaním rozhodnutia, krajský súd uviedol, že žalovaný 1/ porušil zásadu zákonnosti správy daní, zásadu úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, porušil právo žalobcu na súdnu ochranu v zmysle článku 46 Ústavy a právo na spravodlivý proces v zmysle článku 5 Dohovoru. Žalovaný 1/ síce umožnil žalobcovi nazrieť do spisu, ale až v posledný deň svojej lehoty na vydanie rozhodnutia (31.10.2014), a navyše keď už spis obsahoval vyhotovené a podpísané prvostupňové rozhodnutie. V predmetnom prípade posudzoval najvyšší súd, či tento postup správneho orgánu mohol mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia za situácie, keď obsah spisu bol žalobcovi dostatočne známy, nakoľko obsahoval iba daňové priznanie žalobcu za rok 2013 spolu s oznámením samotného žalobcu. Z rozhodovacej praxe súdov totiž vyplýva, že námietka porušenia práva nahliadať do spisu nie je dôvodná v prípadoch, ak bol spis účastníkovi dostatočne známy, keďže sa v ňom nachádzajú iba doklady, ktoré doručil správne orgánu samotný účastník, alebo s ktorými bol účastník oboznámený iným spôsobom. Z toho vyplýva, že porušením práva na nahliadnutie do spisu nemohla byť žalobcovi odňatá možnosť vyjadriť sa k obsahu spisu a predkladať vo vzťahu k dokumentom, ktoré tvorili obsah spisu, svoje tvrdenia a dôkazy. Navyše podľa ustálenej judikatúry NS SR platí, že rozhodnutie správneho orgánu by sa nemalo zrušiť len preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu prívodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka (napr. rozsudok NS SR sp.zn. 4SŽ 98-102/2002 Z.z.). V posudzovanom prípade, v ktorom spis obsahuje iba dokumenty, ktoré žalobca k dispozícii mal, by samotné odstránenie „vady“ nahliadnutia do spisu neprineslo žalobcovi vecne iné rozhodnutie. Z tohto dôvodu samotná táto „vada“ nemôže byť dôvodom zrušenia rozhodnutí obidvoch žalovaných.

132. K námietke žalobu k podaniu odvolania obidvoma žalovanými, ktoré bolo podpísané za obidvoch žalovaných prezidentom finančnej správy, najvyšší súd poznamenáva, že žalovaný 1/ je Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, na ktorý sa v zmysle ustanovenia § 6 ods. 5 zákona č. 479/2008 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, uplatňuje ustanovenie § 5 ods. 6 tohto zákona, podľa ktorého „Daňový úrad má spôsobilosť byť účastníkom súdneho konania a samostatne konať pred súdom v rámci svojej pôsobnosti. Za daňový úrad koná predovšetkým riaditeľ daňového úradu alebo ním poverený zamestnanec. Prezident finančnej správy môže poveriť zastupovaním daňového úradu iného zamestnanca finančného riaditeľstva“. Z uvedeného ustanovenia teda vyplýva oprávnenie prezidenta poveriť zastupovaním iného zamestnanca finančného riaditeľstva. Aplikujúc argument a maiori ak minus, teda z logického výkladu práva „od väčšieho k menšiemu“, tzn. ak platí niečo pre významnejšiu skutočnosť, potom to isté platí i pre skutočnosť menej významnú, čo znamená, že ak môže prezident poveriť iného zamestnanca, je zrejme, že môže odvolania aj sám podpísať.

133. Najvyššiemu súdu boli 26. januára 2017 doručené dve podania žalobcu, s ktorými sa vysporiadal pred vyhlásením rozhodnutia vo veci samej.

134. V prvom podaní žalobca navrhol najvyššiemu súdu, aby prerušil konanie a v zmysle § 125 ods. 1 písm. a/ v spojení s článkom 130 ods. 1 písm. d/ Ústavy SR predložil Ústavnému súdu Slovenskej republiky návrh na konanie o súlade s § 3 ods. 1, 3 a 4, § 4 ods. 1, 3 a 7, § 5 ods. 1 až 4 a § 13 ods. 1 a 3 zákona o osobitnom odvode s článkom 1 ods. 1, článkom 2 ods. 2, článkom 12 ods. 1 a 2, článkom 13 ods. 2 až 4 v spojení s článkom 20 ods. 1 a článkom 35 ods. 1 a článkom 59 Ústavy SR, s článkom 1, článkom 2 ods. 2, článkom 3 ods. 1, článkom 4 ods. 2 až 4 v spojení s článkom 11 ods. 1 a 5 a článkom 26 Ústavného zákona č. 23/1991 Zb., ktorým sa uvádza Listina základných práv a slobôd ako ústavný zákon Federálneho zhromaždenia Českej a Slovenskej Federatívnej republiky, s článkom 16, 17,

20, 21 a 52 ods. 1 Charty základných práv Európskej únie a článkom 14 a 18 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a článku 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Dohovoru.

135. Najvyšší súd poukazuje na to, že žalobca v správnom konaní, ako aj v žalobe vo vyjadrení k odvolaniu žalovaných už namietal, rozpor ustanovení zákona o osobitnom odvode s ústavou a na vyššie uvedené ústavné články nadväzujúcimi medzinárodnými právnymi dokumentmi. S týmito námietkami sa najvyšší súd zaoberal v odôvodnení rozhodnutia, preto naň odkazuje a konštatuje, že vzhľadom na vyššie uvedené návrh žalobcu na prerušenie konania nepovažoval za dôvodný.

136. Druhým podaním označený ako „námietka zaujatosti sudcov senátu správneho kolégia rozhodujúcich vo veci sp.zn. 5Sžf /26/2015, žalobca namietal zaujatosť sudcov konajúceho senátu v predmetnej veci. Nakoľko uvedené podanie neobsahovalo skutočnosti v zmysle § 90 ods. 2 druhej vety SSP a na toto podanie súd ako na námietku zaujatosti neprihliadol. Z dôvodu, že obsahom podania však boli skutočnosti nasvedčujúce spáchanie trestného činu, toto podanie najvyšší súd postúpil Generálnej prokuratúre Slovenskej republiky, ako vecne príslušnému orgánu v zmysle ustanovení zákona č. 301/2005 Z.z. Trestného poriadku v účinnom znení na ďalšie konanie.

137. Uvedené podanie Generálna prokuratúra postúpila príslušnému vyšetrovateľovi Okresného riaditeľstva Policajného zboru v Bratislave I, odbor kriminálnej polície, ktorý Uznesením č. ČVS.ORM-444/4-VYS-B1-2017-PP z 18.07.2017 vyššie označené podanie odmietol, nakoľko nezistil dôvod na začatie trestného stíhania alebo na postup podľa § 197 ods. 2 Trestného poriadku.

138. Najvyšší súd na záver zdôrazňuje, že posúdenie podmienok aplikácie smernice o daňovej neutralite a Tretej plynárenskej smernice vo vzťahu k zákonu o osobitnom odvode, je potrebné vždy preskúmať v každom jednotlivom prípade s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu. V danom prípade najvyšší súd pritom zohľadnil aj tú skutočnosť, že celá transakcia bola zrealizovaná za účelom splnenia zákona o energetike a v nadväznosti na implementáciu tzv. Tretieho energetického balíka Európskej únie.

139. Na základe vyššie uvedených skutočností Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na ustanovenie § 250ja ods. 3 posledná veta OSP a § 219 ods. 1 OSP napadnuté rozhodnutie krajského súdu ako vecne správne potvrdil.

140. O trovách konania rozhodol najvyšší súd podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP a § 246c ods. 1 OSP tak, že žalobcovi, ktorý mal vo veci úspech priznal náhradu trov odvolacieho konania z titulu trov právneho zastúpenia vo výške 499,42 € , ktorá náhrada pozostáva z náhrady za jeden úkon právnej pomoci /vyjadrenie žalobcu k odvolaniu žalovaných z 28.01.2016 (vo výške 143,- €, plus režijný paušál vo výške 8,58 €, za jeden úkon právnej pomoci za písomné vyjadrenie k vyjadreniu žalovaných z 14.06.2019 vo výške 163,33 € plus režijný paušál v sume 9,80 €, za jeden úkon právnej pomoci za účasť na vyhlásení rozhodnutia dňa 31.07.2019 v sume 81,67 € plus režijný paušál v sume 9,80 € plus DPH v sume 83,24 €, ktorú náhradu sú žalovaní povinný zaplatiť k rukám právneho zástupcu žalobcu JUDr. Olivera Korca do 30 dní (§ 149 ods. 1 OSP). Náhradu za úkony ako námietka zaujatosti a návrh na prerušenie konanie súd žalobcovi nepriznal, keďže nešlo o úkony smerujúce k hájeniu práva.

141. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia z.č. 757/2004 Z.z o súdoch a sudcoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.