

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/40/2018
Identifikačné číslo spisu: 6017200654
Dátum vydania rozhodnutia: 08.07.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:6017200654.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členiek senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: ARKON, a.s., so sídlom Strážska cesta 12, 960 01 Zvolen, IČO: 45 434 395, zast. KPMG Legal s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Dvořákovo nábrežie 10, 811 02 Bratislava, IČO: 47 238 623, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 101815695/2017 zo dňa 22. augusta 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/141/2017-71 zo dňa 15. marca 2018, takto

rozhodol:

I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/141/2017-71 zo dňa 15. marca 2018 zamietla.

II. Účastníci konania nemajú nárok na náhradu trov konania.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) napadnutým rozsudkom zo dňa 13. marca 2017, č. k. 1S/64/2013-105 postupom podľa § 190 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia z 22. augusta 2017, č. 101815695/2017, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým Daňový úrad Banská Bystrica, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 100997935/2017 zo dňa 22. mája 2017 žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil rozdiel dane v sume 883.755,27 Eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014.

2. Krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu preskúmal v intenciách § 2, § 17 ods. 2, § 17d ods. 1, § 19 ods. 2 písm. g/ bod 1, § 19 ods. 5 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení účinnom ku dňu vzniku zdaniteľného plnenia (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) a postupom v zmysle právnej úpravy ustanovení o všeobecnej správnej žalobe podľa Prvej

hlavy Tretej časti SSP a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná a preto ju zamietol.

3. V odôvodnení uviedol, že žalobné dôvody obsahovo korešpondujú s obsahom odvolania podaného proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane. Žalovaný sa s týmito odvolacími dôvodmi v napadnutom rozhodnutí náležite vysporiadal, vyjadril sa ku všetkým podstatným námietkam žalobcu a zaujal svoj právny názor. Jeho závery boli formulované zrozumiteľne, jednoznačne, bez vyvolania pochybností o ich obsahu. Odôvodnenie rozhodnutia žalovaného tak spĺňalo zákonné kritéria. Krajský súd sa s právnymi závermi žalovaného stotožnil.

4. Za ťažiskový žalobný bod považoval námietku nesprávneho právneho posúdenia ustanovenia ust. § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov žalovaným pri vydaní napadnutého rozhodnutia, ktoré na účely zákona o dani z príjmov vymedzuje obstarávaciu cenu obchodného podielu v obchodnej spoločnosti alebo družstve. Uviedol, že je potrebné mu rozumieť v tom zmysle, že predmetom normatívneho vymedzenia je obstarávacía cena obchodného podielu v obchodnej spoločnosti alebo družstve, ktorá je stotožniteľná s hodnotou splateného nepeňažného vkladu v obchodnej spoločnosti, nie naopak. Predmet úpravy teda nemožno vidieť v stanovení hodnoty nepeňažného vkladu v obchodnej spoločnosti, resp. spôsobu jej určenia. Určenie skutočnej (trhovej) hodnoty nepeňažného vkladu určenej znaleckým posudkom bolo bez právnej relevancie, pretože skutočná obstarávacía cena splateného nepeňažného vkladu bola známa. Domnieval sa, že použitie ustanovení Obchodného zákonníka pre určenie hodnoty nepeňažného vkladu nemá žiadny právny základ, pretože primárne významná pre daňové účely je obstarávacía cena obchodného podielu. Obstarávacía cena je pojem, ktorý podľa názoru krajského súdu nie je potrebné vykladať pomocou ustanovení Obchodného zákonníka. Na priame použitie § 59 ods. 3 Obchodného zákonníka odkazuje ust. § 17d ods. 1 písm. a/ zákona o dani z príjmov (odkaz č. 37a), avšak normatívny text § 19 ods. 5 cit. zákona takýto odkaz neobsahuje. Za použitia žalobcom preferovaného gramatického výkladu je na základe uvedeného možné dospieť k logickému záveru, že obstarávacía cena obchodného podielu podľa § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov, hodnota splateného nepeňažného vkladu, musí vždy zodpovedať práve skutočnej cene obstarania obchodného podielu. Obstarávaciu cenu nie je možné spojiť s ničím iným než s obstaraním. V danom prípade žalobca obstaral obchodný podiel vložením nepeňažného vkladu v nominálnej hodnote akcií, ktorá predstavovala jeho skutočnú daňovú hodnotu. Uzavrel záver, že ustanovenie § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov zakladá určitú fikciu, že obstarávacou cenou obchodného podielu sa rozumie aj hodnota splateného nepeňažného vkladu, pričom však nepeňažný vklad nenahrádza hodnotu obchodného podielu. Výkladové argumenty žalobcu nemajú oporu v aplikovanej právnej úprave a boli by použiteľné iba vtedy, pokiaľ by skutočná cena obstarania obchodného podielu v obchodnej spoločnosti nebola známa, určitá alebo aspoň určiteľná, čo v danom prípade nebolo naplnené. Žalobca sa teda podľa názoru správneho súdu mýlil pri výklade ust. § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov, na základe čoho vyvodil nesprávne právne závery o určení obstarávacej ceny obchodného podielu v obchodnej spoločnosti na účely zákona o dani z príjmov. V kontexte uvedeného, krajský súd považoval napadnuté rozhodnutie žalovaného za výsledok správneho právneho posúdenia veci.

5. V nadväznosti na uvedené bol taktiež správny záver žalovaného, že do daňových výdavkov bolo možné zahrnúť iba skutočnú hodnotu majetkovej účasti, to znamená splateného nepeňažného vkladu, a preto nebolo možné žalobcovi uznať uplatnenú stratu. Príčinnou súvislosťou nesprávneho výkladu § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov žalobcom bolo nesprávne uplatnenie § 19 ods. 2 písm. g/ ods. 1. zákona o dani z príjmov, ktoré zakladá právo uplatniť si náklady vo výške obstarávacej ceny obchodného podielu na obchodnej spoločnosti. Žalobca v dôsledku nesprávneho právneho posúdenia veci nepostupoval v súlade so zákonom, keď do výdavkov zahrnul obstarávaciu cenu obchodného podielu v hodnote nepeňažného vkladu určenej znaleckým posudkom, do výšky príjmu z predaja z obchodného podielu v sume 4 405 000,- Eur, pretože čiastku zodpovedajúcu tejto sume nikdy na obstaranie obchodného podielu v spoločnosti CINEMA group, s.r.o. Zvolen nevynaložil. Krajský súd taktiež súhlasil s názorom žalovaného, že odlišný interpretačný prístup by narušil rovnováhu, neutrálny dopad na základ dane, ktorú zákon v rámci uplatnenia funkčne prepojených ustanovení § 17d, § 19 ods. 2 písm. g/, ods. 5 zákona o dani z príjmov, § 3 ods. 6 Daňového poriadku predpokladá.

6. Námietačka uplatnenia § 25a zákona o dani z príjmov v znení účinnom od 01.01.2016 nemala podľa názoru krajského súdu žiadny právny význam, pretože žalovaný, ani správca dane svoje rozhodnutia na uplatnení tohto ustanovenia zjavne nezaložili. Zmienka o ustanovení § 25a zákona o dani z príjmov sa v rozhodnutí správcu dane a následne v napadnutom rozhodnutí žalovaného objavila iba z dôvodu, že žalobca naň poukázal v bode 28 a nasledujúcich svojho odvolania. Krajský súd argumentoval, že snahu konajúcich orgánov verejnej správy riadne a zrozumiteľne sa vysporiadať so všetkými odvolacími námietkami žalobcu nemožno vykladať v ich neprospech. Vyslovil záver, že súhlasiť možno tiež s tvrdením žalovaného, že nedošlo k dvojitému zdaneniu finančnej investície, ktorá sa sama o sebe nezdaňovala, pretože predmetom zdanenia bol príjem z predaja obchodného podielu. Kupujúci, CONTINENTAL FILM, s.r.o. Bratislava, bude zdaňovať len príjem z predaja obchodného podielu, v prípade, že sa taktiež rozhodne pre jeho odplatný prevod v budúcnosti. Každý z nich, žalobca aj CONTINENTAL FILM, s.r.o. Bratislava, teda zdaní len príjem v zmysle § 2 písm. b/, h/ zákona o dani z príjmov, ktorý každému zvlášť vznikol, resp. vznikne z predaja obchodného podielu. Ak nedôjde k následnému predaju obchodného podielu, príjem a teda ani daňová povinnosť vzniknúť nemusí.

7. Vo vzťahu k tvrdeniu žalobcu, že žalovaný jasne a zrozumiteľne neodpovedal na otázku, prečo obstarávacou cenou obchodného podielu nebola hodnota nepeňažného vkladu určená znaleckým posudkom, ale naopak svojvoľne rozhodol o tom, že to bola daňová hodnota majetkovej účasti žalobcu na spoločnosti a žalovaný bez akejkoľvek opory v zákone zaviedol pojmy ako skutočné splatenie nepeňažného vkladu, skutočne splatená hodnota vkladu, t. j. jeho daňová hodnota a podobne krajský súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie tieto slovné spojenia obsahuje, avšak z kontextu odôvodnenia ako celku je zrejmý a nepochybný ich mienený obsah, ktorý tak nevyvoláva pochybnosti o obsahu právnej argumentácie v napadnutom rozhodnutí. Podľa jeho názoru, žalovaný zrozumiteľne vysvetlil, prečo nepovažoval hodnotu nepeňažného vkladu určenú znaleckým posudkom za obstarávaciu cenu obchodného podielu v obchodnej spoločnosti. Predmetom rozhodovania žalovaného nebolo rozhodnutie o tom, že hodnota nepeňažného vkladu sa stanovila vo výške tzv. daňovej hodnoty majetkovej účasti žalobcu na spoločnosti. Toto konštatovanie žalovaný argumentačne zvolil preto, aby vyjadril svoj názor k pre vec dôležitej právnej otázke týkajúcej sa obstarávacej ceny obchodného podielu podľa § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov, za ktorú na účely tohto zákona považoval skutočne splatenú daňovú hodnotu vkladu, cenu obstarania, rovnajúcu sa súčtu nominálnych hodnôt jednotlivých akcií. Uzavrel, že v tejto hodnote žalobca nepeňažný vklad pred prevodom účtoval.

8. Záverom krajský súd dodal, že nepreskúmateľným je rozhodnutie, ktoré neobsahuje vôbec odôvodnenie alebo ktorého odôvodnenie je nedostatočné, ale aj rozhodnutie, ktoré obsahuje také odôvodnenie, ktoré si vo vzťahu k výroku rozhodnutia vzájomne odporuje. Žalobcom namiataná vada nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného je v rozpore s jeho obsahom. Uviedol, že rozhodnutie o odvolaní nepreskúmateľnosťou pre nedostatok dôvodov netrpí, jednak preto, že z jeho obsahu je zrejmé, na čom žalovaný založil svoje právne závery a z akých skutkových zistení a podkladov vychádzal a tiež preto, že so všetkými podstatnými námietkami žalobcu sa dostatočne vysporiadal.

9. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti, krajský súd dospel k záveru, že ani z jedného zo žalobou uplatnených dôvodov nezákonnosti napadnutého rozhodnutia nebolo možné dospieť k záveru, že napadnuté rozhodnutie nie je v súlade so zákonom a preto žalobu podľa § 190 ods. 1 SSP zamietol.

10. O náhrade trov konania súd rozhodol v súlade s ustanovením § 167 ods. 1 SSP tak, že náhradu trov konania žalobcovi nepriznal z dôvodu, že v konaní nebol úspešný.

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť.

12. Namietal, že krajský súd porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP).

13. Uviedol, že závery krajského súdu ohľadne argumentácie, že obstarávacou cenou obchodného podielu nie je hodnota splateného peňažného a nepeňažného vkladu do základného imania vo výške 8.620.200 Eur vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Podľa názoru žalobcu nie je správny

ani záver krajského súdu, na základe ktorého konštatoval, že obstarávacia cena obchodného podielu v obchodnej spoločnosti je stotožniteľná s hodnotou splateného nepeňažného vkladu v obchodnej spoločnosti a nie naopak. Nestotožnil sa ani s tvrdením, že použitie ustanovení Obchodného zákonníka pre určenie hodnoty nepeňažného vkladu nemá právny základ, keďže je pre daňové účely podstatná obstarávacia cena obchodného podielu, pričom pojem obstarávacia cena nie je potrebné vykladať pomocou Obchodného zákonníka z dôvodu, že normatívny text neobsahuje odkaz na použitie ustanovení Obchodného zákonníka. Konštatoval, že krajský súd bez bližšieho odôvodnenia uviedol, že § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov zakladá určitú fikciu, že obstarávacou cenou obchodného podielu sa rozumie aj hodnota splateného nepeňažného vkladu, pričom nepeňažný vklad nenahrádza obchodný podiel. Hodnota splateného nepeňažného vkladu by bola obstarávacou cenou len za predpokladu, že skutočná cena obstarania obchodného podielu nebola určitá alebo určiteľná.

14. Žalobca sa domnieval, že napriek tomu, že ustanovenie § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov priamo neodkazovalo na použitie § 59 ods. 3 Obchodného zákonníka, táto absencia neodôvodňuje záver, že nemožno pojem hodnota nepeňažného vkladu uvedený v § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov vykladať pomocou Obchodného zákonníka.

15. Žalobca poukazoval na to, že zákon o dani z príjmov neobsahuje definíciu hodnoty splateného ani nesplateného nepeňažného vkladu. Tento pojem však výslovne definuje § 59 ods. 3 Obchodného zákonníka, ktorý explicitne a jednoznačne určuje, že hodnota nepeňažného vkladu je hodnota určená znaleckým posudkom. V intenciách ustanovení Obchodného zákonníka je hodnota nepeňažného vkladu jednotná v prípade splateného, aj nesplateného nepeňažného vkladu. Žiadna iná definícia pojmu hodnota nepeňažného vkladu v čase obstarania obchodných podielov neexistovala.

16. Uviedol, že krajský súd si protirečí, keď na jednej strane tvrdí, že aplikácia § 59 ods. 3 Obchodného zákonníka nemá pre účely § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov právny základ a súčasne uvádza, že jeho použitie by prichádzalo do úvahy v prípade ak by skutočná cena obstarania obchodného podielu nebola určitá alebo určiteľná.

17. Podľa názoru žalobcu neobstojí ani tvrdenie krajského súdu, že aplikácia Obchodného zákonníka nemá právny základ, ak ustanovenie § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov neodkazuje na § 59 ods. 3 Obchodného zákonníka. Daňové predpisy štandardne obsahujú pojmy týkajúce sa obchodných spoločností upravené v Obchodnom zákonníku a ich obsahový význam sa nespochybňuje. Krajský súd žiadnym relevantným spôsobom nezdôvodnil, prečo práve v prípade § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov by aplikácia Obchodného zákonníka nemala mať právny základ.

18. Vzhľadom na uvedené uzavrel, že daná interpretácia krajského súdu je svojvoľná, neodôvodnená a v rozpore s princípom právnej istoty, keďže zásadne narúša možnosť predvídať aplikáciu práva orgánmi verejnej moci.

19. Žalobca ďalej uviedol, že ak by zákonodarca zamýšľal v prípade vkladu stotožniť obstarávaciu cenu obchodného podielu so skutočnou cenou obstarania obchodných podielov, nerozlišoval by medzi rôznymi spôsobmi obstarania obchodného podielu. Citované ustanovenie medzi spôsobmi obstarania rozlišuje, preto je zrejmé, že zákon predpokladá odlišný spôsob určenia obstarávacej ceny pri rôznych typoch obstarania.

20. Z § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov vyplýva, že obstarávaciu cenu obchodného podielu bolo možné určiť vo výške hodnoty splateného nepeňažného vkladu spoločníka. Priradovacia spojka aj v znení tohto ustanovenia spresňovala postup, na základe ktorého bolo možné určiť obstarávaciu cenu obchodného podielu v prípade, ak bol tento podiel nadobudnutý nepeňažným vkladom.

21. Ustanovenie § 19 ods. 5 neobsahuje žiadnu fikciu a krajský súd nebol oprávnený v rozsudku takúto fikciu konštatovať. K rovnakému záveru dospel aj Ústavný súd Slovenskej republiky (I. ÚS 187/08-11), podľa ktorého účelom fikcie v práve je posilniť právnu istotu. Právna fikcia ako nástroj odmietnutia

reality právom je nástrojom výnimočným, striktno určeným na naplnenie tohto jedného z hlavných ústavných postulátov právneho poriadku v podmienkach právneho štátu. Aby mohla právna fikcia naplňovať svoj účel, musí rešpektovať všetky náležitosti, ktoré s ňou zákon spája. Ak tieto nie sú splnené, súd nie je oprávnený naplnenie fikcie konštatovať. Vzhľadom na uvedené žalobca uviedol, že krajský súd postupoval arbitrárne, bez relevantného odôvodnenia zaviedol fikciu, ktorú aplikovaná právna norma neobsahuje. Tento záver krajského súdu nemá žiadny právny základ, nemožno ho vyvodiť gramatickým výkladom a je zrejme, že uvedené alternatívy si krajský súd vytvoril umelo a svojvoľne bez toho, aby mal oporu v právnych predpisoch.

22. Podľa názoru žalobcu, správne určil obstarávaciu cenu obchodného podielu získaného na základe nepeňažného vkladu, pričom gramatický výklad tejto právnej normy nepripúšťa pochybnosti o tom, ako pri určení obstarávacej ceny postupovať. Na druhej strane, snaha krajského súdu vytvoriť fikciu, prípadne odstrániť neexistujúcu medzeru v zákone indikuje, že orgány verejnej moci považujú znenie tohto ustanovenia za nejasné, nezrozumiteľné, či obsahujúce medzery v zákone.

23. Predmetom výkladu v uvedenej veci je norma daňového práva, norma verejného práva. V danom prípade je preto nutné klásť zvláštny dôraz na ochranu právneho postavenia súkromnej osoby a dbať na základné princípy, najmä princíp právnej istoty. V kontexte uvedeného, pokiaľ právna norma umožňuje viacero rovnocenne presvedčivých výkladov, je nevyhnutné použiť taký výklad, ktorý je voči daňovému subjektu miernejší.

24. Žalobca sa domnieval, že správny súd sa pri preskúvaní rozhodnutia mal riadiť zásadou *iudex ne eat ultra petita partium* a mal konať v medziach návrhu žalobcu. V dôsledku pochybenia sa však nezaoberal preskúvaním zákonnosti argumentov a použitým výkladom právnej normy správnym orgánom, ale bez opory v zákone použil vlastné argumentačné a výkladové nástroje, dokonca vytvoril právnu fikciu, čím išiel hrubo nad rámec svojej kompetencie. S ohľadom na úlohu správneho súdu v rámci súdneho prieskumu rozhodnutia orgánu verejnej moci mal svoju pozornosť upriamiť na otázky, či vykonané dôkazy, použitý výklad, tvrdenia správneho orgánu, ktoré boli žalobcom namietané v správnej žalobe sú relevantné a je možné vyvodiť záver, ku ktorému dospel správny orgán. V dôsledku toho, že súd právo dotváral a nezaoberal sa jeho výkladom, opomenul povinnosť vyjadriť sa k jednotlivým argumentom žalobcu, ako aj správneho orgánu. Úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale preskúvať ich zákonnosť. V danom prípade však bolo súdom opomenuté meritum veci a do popredia sa dostal súdom použitý účelový výklad právnej normy, ktorý mal poskytnúť nové riešenie predmetnej právnej veci, bez rešpektovania argumentácie použitej správnym orgánom.

25. Krajský súd sa nevysporiadal so žalobným dôvodom správnej žaloby, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Obmedzil sa na konštatovanie, že žalovaný sa so všetkými podstatnými námietkami žalobcu dostatočne vysporiadal. S uvedeným záverom žalobca nesúhlasí. Nespochybnuje oprávnenie ako aj povinnosť žalovaného skúmať pri aplikácii právnej normy skutočný úmysel zákonodarcu, to však v žiadnom prípade neopravňuje žalovaného dotvárať vôľu zákonodarcu, tak ako to robí v prípade § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov. Z predmetného ustanovenia nevyplýva povinnosť určiť obstarávaciu cenu obchodného podielu v pôvodnej cene, ak bol vklad vykonaný v pôvodných cenách. K opačnému záveru dospel žalovaný na základe výkladu, ktorý nezodpovedá jeho zákonnému zneniu.

26. Súčasťou riadneho odôvodnenia každého rozhodnutia je aj riadne zdôvodnenie výkladu ustanovení právnych predpisov. V odôvodnení rozhodnutia sa musí zdôvodniť, prečo sa zvolila určitá výkladová metóda. Prvotným priblížením sa k ustanoveniu právneho predpisu je pritom doslovný jazykový výklad, pričom je možné sa od neho odkloniť len za jasne stanovených podmienok, aby sa predišlo svojvôli v rozhodovaní a aby bola interpretácia právnej normy založená na racionálnej argumentácii. Záver, že je potrebné použiť doslovný jazykový výklad, alebo že doslovný jazykový výklad nie je možné použiť, bol žalovaný povinný riadne a presvedčivo odôvodniť. Rozhodnutie, ktoré dostatočne neobjasňuje dôvody, na základe ktorých bol zvolený určitý spôsob výkladu ustanovenia právneho predpisu, je potrebné v

zmysle judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky považovať za arbitrárne a ústavne neakceptovateľné.

27. Gramatický výklad je primárnou metódou výkladu textu právnej normy. Jazykový výklad vychádza z výkladu textu normy na základe pravidiel jazyk, ktorý bol pri jeho tvorbe použitý. Predmetom skúmania je dikcia právnej normy, lebo tá je primárnou indíciou jeho zmysle. Ako vyplýva z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. III. ÚS. 341/07, iba v prípade nejasnosti alebo nezrozumiteľnosti znenia ustanovenia predpisu možno uprednostniť výklad e ratione legis pred doslovným výkladom.

28. Žalobca sa domnieval, že bolo porušené jeho právo na súdnu ochranu. Ak sa chcel krajský súd a žalovaný odchýliť od gramatického výkladu § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov, mohli tak urobiť len za podmienky, že doslovné znenie by bolo nejasné alebo nezrozumiteľné. Takýto odklon od jazykového znenia by žalovaný musel v napadnutom rozhodnutí náležite odôvodniť. Krajský súd i žalovaný však vyložili § 19 ods. 5 v rozpore s jazykovým znením tým, že účelovo vymedzili jeho obsah tak, aby podporoval nimi tvrdý názor.

29. Obstarávacia cena obchodného podielu sa určí ako hodnota splateného nepeňažného vkladu. Žalovaný ale bez akejkoľvek opory v zákone zavádza pojem skutočné splatenie nepeňažného vkladu, ktoré svojvoľne stotožňuje s daňovou hodnotou majtkovej účasti žalobcu v spoločnosti. Týmto arbitrárnym výkladom žalovaný dospieva k ničím nepodloženému záveru, že obstarávacou cenou je táto skutočne splatená hodnota vkladu, jeho daňová hodnota. Obchodný zákonník bez akýchkoľvek pochybností hodnotu nepeňažného vkladu definuje ako hodnotu určenú znaleckým posudkom.

30. Obdobne arbitrárne žalovaný postupuje aj vtedy, keď tvrdí, že zo zákona o dani z príjmu vyplýva povinnosť žalobcu určiť obstarávaciu hodnotu vo výške pôvodnej ceny, ak bol vklad vykonaný v pôvodných cenách. V napadnutom rozhodnutí sa obmedzil len na všeobecné tvrdenie bez toho, že by uviedol, z ktorého ustanovenia táto povinnosť vyplýva. Z uvedeného vyplýva, že žalovaný jasne a zrozumiteľne neodpovedal, prečo nie je obstarávacou cenou obchodného podielu hodnota určená znaleckým posudkom a bez aplikácie relevantných zákonných ustanovení rozhodol o tom, že je to daňová hodnota majtkovej účasti žalobcu na spoločnosti.

31. Vzhľadom na uvedené považoval napadnuté rozhodnutia za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a vychádzajúce z nesprávneho právneho posúdenia veci, pričom trval na podanej žalobe.

32. Za nesprávny považoval aj záver krajského súdu, že nedošlo k dvojitému zdaneniu finančnej investície. Je nepochybné, že až § 25a zákona o dani z príjmov obsahoval úpravu, ktorá ukladala daňovému subjektu povinnosť určiť obstarávaciu cenu obchodného podielu v pôvodných cenách, ak bol vklad do základného imania vykonaný v pôvodnej cene a teda je podkladom na to, aby sa tá istá finančná investícia zdanila dvakrát, raz na úrovni vkladateľa a raz na úrovni prijímateľa pri predaji nepeňažného vkladu. Zákon z roku 2014 takéto ustanovenie neobsahoval a tým, že upravoval ocenenie obchodného podielu v hodnote nesplateného nepeňažného vkladu, predpokladal, že k zdaneniu finančnej investície dôjde len raz, na úrovni prijímateľa peňažného vkladu, ktorý ho prijme v pôvodných cenách. Práve zákon č. 253/2015 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o dani z príjmov zaviedol určitú nespravodlivosť v podobe dvojitého zdanenia tej istej finančnej investície, keď sa má zdaňovať na úrovni vkladateľa aj prijímateľa.

33. Žalobca schémou ilustroval spôsob, akým by dochádzalo k dvojitému zdaneniu príjmov z predaja akcií CINEMAX a.s. v prípade, ak by sa použil výklad aplikovaný krajským súdom a ozrejmil obchodný zámer.

34. Žalobca považoval výklad krajského súdu za nesprávny a logicky rozporný, pretože by došlo k dvojitému zdaneniu pri uplatnení ktoréhokoľvek z režimov, či už v pôvodných cenách, alebo v reálnych cenách. Zároveň by pri voľbe režimu založenom na reálnych hodnotách bolo dvojité zdanenie toho

istého príjmu ešte bezprostrednejšie než v režime historických cien.

35. Podľa názoru žalobcu ani tvrdenie žalovaného týkajúce sa § 25a zákona o dani z príjmov účinného od 01.01.2016 nie je pravdivé. Zavedenie tejto právnej normy významne zmenilo oceňovanie finančnej investície obstaranej nepeňažným vkladom, aj spôsob jej zahrnutia do základu dane. Táto právna norma výslovne určuje, že ak bol vklad vykonaný v pôvodných cenách, je vstupnou cenou táto pôvodná cena, ktorá sa následne zahrnie do daňových výdavkov. Zákon o dani z príjmov účinný v roku 2014 takéto ustanovenie neobsahuje a naopak z neho vyplýva, že bez ohľadu na to, či bol vklad vykonaný v pôvodných alebo reálnych cenách, obstarávacia cena sa určuje ako hodnota splateného nepeňažného vkladu a takto určená obstarávacia cena sa zahrnie do daňových výdavkov. V zmysle uvedeného sa žalobca domnieval, že postupoval správne.

36. Ďalej uviedol, že hoci z dôvodovej správy k predmetnej novele vyplýva, že zavedením § 25a sa vypúšťa § 19 ods. 4 (pôvodne § 19 ods. 5) z dôvodu duplicity, podľa jeho názoru je zrejmé, že nejde o duplicitu v zmysle totožnej úpravy, ale o duplicitu v zmysle riešenia rovnakých daňových situácií, ktoré sú riešené rôznym spôsobom.

37. Žalovaný ani správca dane neuvádzajú z ktorého ustanovenia vyplýva, že aplikácia zákona bola pred aj po novele rovnaká a obmedzujú sa len na všeobecné konštatovania o dôvodoch prijatia novely. Žalovaný nemôže od žalobcu vyžadovať, aby určil obstarávaciu cenu obchodného podielu vo výške účtovnej hodnoty vkladu, nakoľko takáto povinnosť zo zákona nevyplýva.

38. Nestotožnil sa ani s názorom krajského súdu, že rozdiel medzi hodnotou nepeňažného vkladu určenou znaleckým posudkom a účtovnou hodnotou je len rozdiel ocenenia znalcom. Tento záver je nesprávny a nemá oporu v zákone. Rovnako nesprávny je názor žalovaného, podľa ktorého podstata vykonania vkladu v pôvodných cenách znamená, že aj do daňových výdavkov je možné zahrnúť iba skutočnú daňovú hodnotu majetkovej účasti, ktorú predstavuje skutočná daňová hodnota vkladného nepeňažného vkladu.

39. Navrhoval, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101815695/2017 zo dňa 22. augusta 2017 zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie, alternatívne aby napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave, sp. zn. 24S/141/2017 zo dňa 15. marca 2018 zrušil a vrátil vec súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

40. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu vyjadril podaním zo dňa 04.06.2018, v ktorom uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci v napadnutom rozsudku a námietky v kasačnej sťažnosti považuje za neopodstatnené.

41. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach dôvodov kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť.

42. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

43. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v

ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

44. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

45. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu z 15. marca 2018, č. k. 24S/141/2017-71, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia z 22. augusta 2017, č. 101815695/2017, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým Daňový úrad Banská Bystrica, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 100997935/2017 zo dňa 22. mája 2017 žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 883.755,27 Eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014.

46. Podľa § 17 ods. 2 písm. a/ Zákona o dani z príjmov výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške.

47. Podľa § 17d ods. 1 písm. a/ zákona o dani z príjmov 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,

a) nezahrnuje rozdiel medzi hodnotou nepeňažného vkladu započítanou na vklad spoločníka a hodnotou nepeňažného vkladu v účtovníctve, pričom prijímateľ nepeňažného vkladu prevezme vložený majetok a záväzky v pôvodných cenách podľa osobitného predpisu a hmotný majetok a nehmotný majetok v pôvodných cenách podľa § 25.

48. Podľa § 19 ods. 2 písm. g/ bod 1. zákona o dani z príjmov daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone, sú výdavky (náklady) vo výške obstarávacej ceny obchodného podielu na obchodnej spoločnosti alebo družstve s výnimkou obstarávacej ceny podielu na akciovej spoločnosti (akcie), pre ktorú platí ustanovenie písmena f/, pri jeho predaji len do výšky príjmov z predaja, posudzovaným za každý predaj jednotlivo.

49. Podľa § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov za obstarávaciu cenu obchodného podielu alebo akcie v obchodnej spoločnosti alebo družstve sa na účely tohto zákona považuje aj hodnota splateného peňažného vkladu a nepeňažného vkladu spoločníka obchodnej spoločnosti alebo člena družstva vrátane emisného ážia alebo obstarávacia cena majetkovej účasti, ak obchodný podiel alebo akcia bola nadobudnutá inak ako vkladom. Za splatený vklad sa považuje aj zvýšenie základného imania obchodnej spoločnosti alebo družstva zo zisku po zdanení na základe rozhodnutia valného zhromaždenia obchodnej spoločnosti alebo predstavenstva družstva.

50. Najvyšší súd po preskúmaní súdneho a pripojeného administratívneho spisu žalovaného konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská, preto sa s ním stotožňuje.

51. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili povinnosti voči štátnemu rozpočtu v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dôkaznú povinnosť má v tomto druhu konania prioritne daňový subjekt. Úlohou správcu dane je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, pričom dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto

rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov.

52. Kasačný súd z administratívneho spisu zistil, že žalobca ako jediný spoločník spoločnosti CINEMA group, s.r.o. Zvolen, rozhodol na valnom zhromaždení o zvýšení základného imania spoločnosti CINEMA group, s.r.o., prostredníctvom nepeňažného vkladu jediného spoločníka o sumu 8 615 200,- Eur. Predmetom nepeňažného vkladu žalobcu do základného imania bolo 55 ks kmeňových listinných akcií na meno v spoločnosti CINEMAX, a.s., ktoré žalobca obstaral s menovitou hodnotou každej akcie vo výške 1 000,-Eur. Uznaná hodnota nepeňažného vkladu bola určená znaleckým posudkom vo výške 8 615 200,00 Eur. Splatnením nepeňažného vkladu došlo k zvýšeniu základného imania spoločnosti na 8 620 200,00 Eur (8 615 200 Eur + 5.000 Eur). K prevodu akcií medzi žalobcom a spoločnosťou CINEMA group, s.r.o došlo, za účelom splatenia nepeňažného vkladu žalobcom, na základe zmluvy o prevode akcií zo dňa 28.04.2014. Žalobcu postupoval tak, že v zmysle ustanovenia § 17d ods. 1 písm. a/ zákona o dani z príjmov nezahrnul rozdiel medzi hodnotou nepeňažného vkladu započítanou na vklad spoločníka, ohodnotenou podľa znaleckého posudku (8 620 200,00 Eur) a hodnotou nepeňažného vkladu v účtovníctve (60.000 Eur) do základu dane v sume 8 560 200,- Eur, čím znížil výsledok hospodárstva o uvedenú sumu. Prijímateľ nepeňažného vkladu prevzal hmotný a nehmotný majetok v pôvodných cenách podľa § 25 Zákona o dani z príjmu. Dňa 15.05.2014 žalobca uzatvoril so spoločnosťou CONTINENTAL FILM, s.r.o. Bratislava zmluvu o prevode 100 % - ného obchodného podielu v spoločnosti CINEMA group, s.r.o. za kúpnu cenu 4 405 000,- Eur. Následne, rozdiel vzniknutý z predmetného predaja vyčísli ako výdavok vo výške obstarávacej ceny obchodného podielu na obchodnej spoločnosti pri jeho predaji, do výšky príjmov z predaja na sumu - 4 215 200,00 Eur (4 405 000,- Eur - 8 620 200,00 Eur), o ktorú zvýšil výsledok hospodárenia a rozdiel medzi vyššie uvedenými sumami vykázal v daňovom priznaní ako stratu vo výške 4 215 200,00 Eur, ktorú nezahrnul do základu dane z príjmov právnickej osoby.

53. Najvyšší súd Slovenskej republiky považoval v prejednávanej veci za sporné otázky, týkajúce sa obstarávacej ceny obchodného podielu pri jeho predaji v súvislosti s výkladom § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov a dvojité zdanenie finančnej operácie žalobcu.

54. Podstatnou skutočnosťou na určenie výšky obstarávacej ceny obchodného podielu pri jeho predaji, bol postup žalobcu pri ocenení nepeňažného vkladu. Žalobca využil právo vykonať nepeňažný vklad v pôvodných cenách v zmysle § 17d ods. 1 písm. a/ zákona o dani z príjmov a v zdaňovacom období roku 2014 znížil svoje hospodárenie o sumu, ktorá predstavovala rozdiel medzi znaleckým posudkom uznanou hodnotou nepeňažného vkladu a hodnotou, akou sa nepeňažný vklad započítal na vklad spoločníka. Túto sumu žalobca v zmysle § 17d ods. 1 písm. a/ nezahrnul do základu dane, pretože prijímateľ predmetného nepeňažného vkladu uplatnil v daňových výdavkoch ich pôvodnú daňovú hodnotu. Podľa § 17d ods. 1 písm. a/ zákona o dani z príjmov vkladateľ zahrnie do základu dane rozdiel medzi účtovnou hodnotou a uznanou hodnotou započítanou na vklad. Na základe zvoleného postupu žalobcu nedošlo k zdaneniu oceňovacieho rozdielu. V kontexte uvedeného bol žalobca povinný, na základe ním zvoleného postupu oceňovania nepeňažného vkladu v pôvodných cenách, pokračovať v uplatňovaní daňových výdavkov z pôvodných daňových hodnôt aj pri predaji obchodného podielu.

55. Kasačný súd sa vzhľadom na uvedené nemohol stotožniť s názorom žalobcu. V predmetnej veci si žalobca mohol pri predaji obchodného podielu uplatniť daňový výdavok vo výške obstarávacej ceny obchodného podielu z pôvodných daňových hodnôt. Obstarávaciu cenu obchodného podielu je nutné v prejednávanom prípade vykladať v súvislosti s výdavkami, ktoré žalobca vynaložil na obstaranie obchodného podielu, ktoré v danom prípade predstavujú peňažný vklad vo výške 5.000 Eur a nepeňažný vklad vo výške 55.000 Eur predstavujúci 55 ks akcií s menovitou hodnotou 1.000 Eur. Iba takto určená obstarávacia cena obchodného podielu odráža skutočnú výšku výdavkov, ktoré žalobca vynaložil na obstaranie obchodného podielu. V kontexte uvedeného sa Najvyšší súd stotožnil s tvrdením žalovaného, že podstata ocenenia nepeňažného vkladu v pôvodných cenách spočíva v uplatnení daňových výdavkov z pôvodných daňových hodnôt aj na strane vkladateľa pri predaji obchodného podielu. Odlišný interpretačný výklad by bol v rozpore s princípom neutrálneho dopadu na základ dane. Pri nepeňažnom vklade ocenenom v pôvodných cenách sa pri vyčíslení základu dane, nezahŕňa rozdiel medzi hodnotou

podľa znaleckého posudku a účtovnou hodnotou ani na strane vkladateľa, ani na strane prijímateľa.

56. Ak by kasačný súd pripustil výklad, ktorý predostrel žalobca v kasačnej sťažnosti, že obstarávacou cenou obchodného podielu by bol peňažný vklad vo výške 5.000 Eur a hodnota nepeňažného vkladu ohodnotená podľa znaleckého posudku vo výške 8 615 200,00 Eur, pričom 100 % - ný obchodný podiel v spoločnosti CINEMA group, s.r.o. predal za kúpnu cenu 4.405.000 Eur a následne v daňovom priznaní uplatnil stratu vo výške 4.215.200 Eur, poskytol by tak právnu ochranu konaniu žalobcu, ktorým by nadobudol daňovú výhodu. Na jednej strane by nezdanil oceňovací rozdiel na vstupe majetku do obchodnej spoločnosti v zmysle § 17d ods. 1 písm. a/ zákona o dani z príjmov a zároveň by nedošlo ani k zdaneniu príjmu z predaja obchodného podielu predmetnej obchodnej spoločnosti, pretože si žalobca uplatnil daňový výdavok vyšší o oceňovací rozdiel.

57. Kasačný súd sa stotožnil s názorom žalovaného, na základe ktorého považoval konanie žalobcu, ktorým by na jednej strane nedošlo k zdaneniu oceňovacieho rozdielu ani k zdaneniu príjmu z predaja za hybridný nástroj, ktorý nie je v súlade s princípmi zákona o dani z príjmov a daňovým poriadkom a nemohol mu poskytnúť právnu ochranu.

58. V súvislosti s námietkou žalobcu ohľadne nedostatočného odôvodnenia rozhodnutí žalovaného a krajského súdu vo vzťahu k aplikácii § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov Najvyšší súd poznamenáva, že funkcia interpretácie právnej normy predstavuje postup súdu, na základe ktorého dochádza k zisťovaniu zmyslu, obsahu a významu prvkov tvoriacich právnu normu. Najvyšší súd sa stotožnil s názorom žalobcu, že gramatický výklad je primárnou metódou výkladu textu právnej normy, pretože vychádza z textu tejto normy, pričom normatívny text je primárnou indíciou jeho zmyslu. Viazanosť súdov zákonom v zmysle čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky však neznamená, že je bezpodmienečne viazaný doslovným gramatickým výkladom pri aplikovaní ustanovení zákona.

59. Ústavný súd Slovenskej republiky v žalobcom uvedenom rozhodnutí z 01. júla 2008, sp. zn. III. ÚS. 341/07 konštatoval, že: „Pri výklade a aplikácii ustanovení právnych predpisov je nepochybne potrebné vychádzať prvotne z ich doslovného znenia. Súd však nie je doslovným znením zákonného ustanovenia viazaný absolútne. Môže, ba dokonca sa musí od neho (od doslovného znenia právneho textu) odchýliť v prípade, keď to zo závažných dôvodov vyžaduje účel zákona, systematická súvislosť alebo požiadavka ústavne súladného výkladu zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov (čl. 152 ods. 4 ústavy). Samozrejme, že sa v takýchto prípadoch musí zároveň vyvarovať svojvôle (arbitrárnosti) a svoju interpretáciu právnej normy musí založiť na racionálnej argumentácii. V prípadoch nejasnosti alebo nezrozumiteľnosti znenia ustanovenia právneho predpisu (umožňujúceho napr. viac verzii interpretácie) alebo v prípade rozporu tohto znenia so zmyslom a účelom príslušného ustanovenia, o ktorého jednoznačnosti niet pochybnosti, možno uprednostniť výklad e ratione legis pred doslovným gramatickým (jazykovým) výkladom.“

60. V kontexte rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky kasačný súd konštatuje, že žalovaný zrozumiteľne a jasne zdôvodnil aplikáciu § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmov v prejednávanej veci. Závery žalovaného, prečo nebolo možné stotožniť sa s postupom žalobcu pri zdaňovaní predaja obchodného podielu sú logické, vnútorne si neodporujú a sú v súlade s aplikovanou právnou úpravou. Žalovaný aj krajský súd dostatočným spôsobom zdôvodnili účel a význam § 19 ods. 5 zákona o dani z príjmu a jeho aplikáciu vo vzťahu k predaju obchodného podielu žalobcu, vysporiadali sa skutočnosťou, prečo nepovažovali hodnotu nepeňažného vkladu určenú znaleckým posudkom za obstarávaciu cenu nepeňažného vkladu obchodného podielu, riadne a presvedčivo zdôvodnili prečo je obstarávacia cena obchodného podielu žalobcu tvorená peňažným vkladom vo výške 5.000 Eur a nepeňažným vkladom v hodnote 55.000 Eur. Podľa názoru kasačného súdu sa žalovaný dostatočne vysporiadal so žalobcom vznesenými námietkami a nezistil, že by rozhodnutie trpelo formálnymi alebo obsahovými nedostatkami.

61. V tejto súvislosti Najvyšší súd poukazuje na ustálený právny názor Ústavného súdu Slovenskej republiky obsiahnutý v jeho judikatúre, podľa ktorého všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých

detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania (I. ÚS 241/07). Rovnako podľa Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) musia súdne rozhodnutia musia v dostatočnej miere uvádzať dôvody, na ktorých sa zakladajú (García Ruiz c. Španielsku z 21. januára 1999). Judikatúra ESLP teda nevyžaduje, aby na každý argument strany bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Georiadis c. Grécko z 29. mája 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. februára 1998).

62. Vo vzťahu k námietke žalobcu ohľadne dvojitého zdanenia finančnej operácie Najvyšší súd uvádza, že skutočnosť, že žalobcov príjem z predaja obchodného podielu podlieha daňovej povinnosti a následne, ak dôjde k jeho predaju aj zo strany terajšieho prijímateľa, bude príjem z jeho predaja opätovne zdanený, nie je možné považovať za dvojité zdanenie. Skutočnosť, že výnos z činnosti každého daňovníka podlieha zdaneniu nemožno v zmysle § 2 zákona o dani z príjmu považovať za dvojité zdanenie. Výnos z činnosti a nakladania s majetkom každého daňovníka podlieha daňovej povinnosti. Z uvedeného dôvodu nemôže ísť o nespravodlivosť vo vzťahu k žalobcovi. Žalobca zdaní príjem z predaja obchodného podielu a kupujúci, za predpokladu, že sa rozhodne predat' obchodný podiel bude zdaňovať svoj výnos z jeho predaja.

63. Vo vzťahu k námietke žalobcu o nesprávnej aplikácii právneho predpisu Najvyšší súd uvádza, že zákon č. 253/2015 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony sa na prejednávany prípad absolútne nevzťahuje. Predmetnou novelou sa krajský súd a žalovaný vo svojich rozhodnutiach zaoberali len z dôvodu, že na ňu poukázal samotný žalobca v odvolaní proti rozhodnutiu Daňového úradu Banská Bystrica, č. 100997935/2017 zo dňa 22. mája 2017 a v žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného z 22. augusta 2017, č. 101815695/2017. Žalovaný ani krajský súd právnu úpravu zákona č. 253/2015 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony na prejednanú vec neaplikovali. V kontexte uvedeného k aplikácii nesprávneho právneho predpisu zjavne nedošlo.

64. Na základe vyššie uvádzaných skutočností, Najvyšší súd námietky žalobcu uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako nedôvodné, keďže neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozhodnutia krajského súdu. Z týchto dôvodov potom Najvyšší súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

65. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd tak, že žalobcovi, ktorý v tomto konaní úspech nemal, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP) a žalovanej ich nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 veta prvá SSP).

66. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 veta prvá SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.