

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/26/2016
Identifikačné číslo spisu: 1014201867
Dátum vydania rozhodnutia: 26.01.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1014201867.1

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, zastúpený: JUDr. Oliver Korec, advokát, 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 z 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 m e n í tak, že žalobu z a m i e t a .

Žalobcovi náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

1. Krajský súd v Bratislave rozsudkom 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 EÚ (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 aj len „zákon o osobitnom odvode“) navyše 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 30.10.2014 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie alebo rozhodnutie žalovaného 1/), v zmysle § 9 ods. 5 zákona č. 235/2012 Z.z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj len „zákon 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 05.12.2014 (ďalej aj len „druhostupňové, napadnuté 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 správcu odvodu nerespektoval vyššie uvedené princípy a pravidlá dané pre daňové konanie a jeho konanie a rozhodnutie je zaťažené vadami spôsobujúcimi ich nezákonnosť.

6. Krajskému súdu z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že žalobca 29.09.2014 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 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/ 30.10.2014 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 31.10.2014. Pri nazretí do spisu žalobca zistil, že spis obsahuje daňové priznanie, oznámenie žalobcu, prvostupňové rozhodnutie a list - oznámenie žalovaného 1/ vyhotovené taktiež dňa 30.10.2014, pričom tento list ako aj prvostupňové rozhodnutie už boli podpísané, opečiatkované a pripravené na expedovanie.

7. Na základe uvedeného krajský súd odvolávajúci 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 aj 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 navyše 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 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 EÚ. Z daňového hľadiska bol vklad realizovaný ako nepeňažný vklad v pôvodných cenách. Z účtovného pohľadu 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 nerozdelený zisk (1 718 661 151,03 €). 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 eur. 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 zlúčovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií spoločností 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 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 zrejme 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 EÚ sa táto smernica musí v súlade s princípom prednosti úniového práva použiť na vklad a teda aj určenie základu odvodu, výšky odvodu a výšky zúčtovania odvodov podľa zákona o osobitnom odvode 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 nepeňažný 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 nepeňažného 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 princípy 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 zaťažované žiadnou daňou bez ohľadu na jej názov. Judikatúra SDEÚ (napríklad rozsudok z 8. júna 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.

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 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. Žalovaní 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. Ustanovenie § 5 ods. 4 zákona o osobitnom odvode je určené pre regulované osoby v zmysle jeho § 3 ods. 1 písm. a/ bod. 11, ktoré nevykazujú 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 čl. 125 ods. 1 písm. a/ v spojení s čl. 130 ods. 1 písm. d/ Ústavy Slovenskej republiky návrh na konanie o súlade dotknutých ustanovení zákona o osobitnom odvode s Ústavou SR 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 odôvodňovanie rozhodnutia správneho orgánu, čo je povinnosťou vyplývajúcou zo zákona pre správny orgán.

20. Podľa názoru krajského súdu zavedenie odvodu nerešpektuje 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 zrejмый rozpor s právom EÚ, ktoré má v zmysle čl. 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 nesúvisia 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 čl. 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 čl. 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 tomuto rozsudku 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 v Bratislave nestotožnili, pritom sa odvolávali 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 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 na riadku 100 daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby.

27. Žalovaní ďalej dôvodili, že žalobca uviedol na riadku 100 daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie od 01.01.2013 do 31.12.2013 sumu 2 037 408 085,64 €, preto žalovaný 1/ vystavil rozhodnutie č. 9900399/5/4785973/2014/Ral z 30.10.2014, 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 (ako 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 EÚ. Žalovaný 2/ poukázal na skutočnosť, že pri presune prepravných sietí formou nepeňažného vkladu Tretia plynárenská smernica ani zákon o energetike však 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 základ 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 na r. 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 vedeného podľa medzinárodných štandardov (IFRS) u prijímateľa nasledovne:

- sumu 200 000 000,00 € bolo zvýšené základné imanie,
- sumu 40 000 000,00 € bol zvýšený rezervný fond,
- suma 470 543 860,91 € bola zaúčtovaná ako 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 G1 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 G1 DP) sa na účely jeho správneho vykázania v daňovom priznaní na r. 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 o 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 vykázania základu odvodu.

31. Výsledok hospodárenia po úprave prevodovým mostíkom 2 037 408 085,54 €, ktorý žalobca uviedol na r. 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 na r. 100 daňového priznania vo všeobecnosti, (ak účtovná jednotka vykazuje výsledok hospodárenia podľa IFRS, upravuje takto vyčíslenú sumu výsledku hospodárenia prostredníctvom prevodového mostíka) je základom odvodu 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 sa 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 o 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/ predložil 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 odvodovým 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 právnemu 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 na r. 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 týkajúcich sa nesprávneho postupu žalovaného 1/ pri nazeraní žalobcu 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 mu žalovaný 1) oznámil číslo konania, ktoré vedie v predmetnej veci, umožnil nazrieť do administratívneho spisu a umožnil 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 a bol dohodnutý termín nazerania do spisu dňa 31.10.2014 o 9:00 hod. O tejto skutočnosti bol žalovaným 1/ dňa 31.10.2014 spísaný úradný 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 31.10.2015 pri nazeraní do spisu.

38. Žalovaný 2/ zároveň dodal, že v prípade výpočtu zúčtovania odvodov sa nejedná o vyrubovacie konanie v zmysle § 68 daňového poriadku, pri ktorom správca dane postupuje v súčinnosti s daňovým subjektom. V predmetnom 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 nie je preto 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 stotožňujúc sa s jeho závermi v plnom rozsahu.

40. Podľa názoru žalobcu prvostupňový súd správne uzavrel, že zákon o osobitnom odvode je v rozpore s Treťou 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. Rovnako považoval za správny aj 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 prvostupňový súd konštatoval, že z judikatúry SDEÚ vyplýva, že výhod smernice o daňovej neutralite sa môžu dovolávať aj spoločnosti v rámci čisto vnútroštátnych transakcií, ak členský štát dal nepochybne 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 prvostupňový 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 nehnuteľností, daň z motorových vozidiel a iné miestne dane 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 definičné kritériá dane, a že má dokonca rovnaký charakter ako daň z príjmu (k čomu nakoniec dospel aj prvostupňový súd). Navyše, príjmy zo zaplatených odvodov štát vykazuje ako príjmy z 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 prvostupňového 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 zákazu 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 nadobudnúť vlastnícke právo k prepravnej sieti, zasiahol neodôvodnene, diskriminačne a v 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 svojím 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 čl. 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. 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 Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) podľa doterajších predpisov (Občiansky súdny poriadok) a ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného je potrebné vyhovieť.

51. Predmetom odvolacieho súdneho konania je prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 OSP) o zrušení napadnutého rozhodnutia žalovaného 2/ v spojení s rozhodnutím žalovaného 1/, preto najvyšší súd ako súd odvolací primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 OSP) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného 1/ a 2/, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zrušujúcimi námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 OSP), ako aj s vyjadrením žalovaného, a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného 1/ a 2/.

52. 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 námietku žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu žalovaného 1/ zamietol; v spojení s prvostupňovým rozhodnutím žalovaného 1/ č. 9900399/5/4785973/2014/Ral z 30.10.2014, ktorým 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 eur za odvodové obdobie patriace do účtovného obdobia od 01.01.2013 do 31.12.2013.

53. Vydaníu preskúmaných rozhodnutí predchádzalo podanie daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2013 žalobcom dňa 29.09.2014, ktorý zároveň v registri účtovných závierok uložil riadnu individuálnu účtovnú závierku za rok 2013. Žalobca súčasne s 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, umožnenie nazrieť do spisu a umožnenie vyjadriť sa k výsledku dokazovania a zisteným záverom 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 žalobcom obsahoval daňové priznanie, 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 aj podpísané, opečiatkované a pripravené na expedovanie. V zápisnici z priebehu nazerania do spisu žalobca vzniesol námietky proti vykonanému dokazovaniu, zisteniu skutkového stavu, zmareniu nazretia do spisu a proti porušeniu jeho práv v konaní.

54. 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 uviedol, 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 v lehote splatnosti zaplatil.

55. V súlade s § 8 ods. 6 zákona o osobitnom odvode podal žalobca proti prvostupňovému rozhodnutiu žalovaného 1/ námietku, ktorú žalovaný 2/ napadnutým rozhodnutím zamietol.

56. Podľa § 5 ods. 1 zákona o osobitnom odvode základom odvodu je výsledok hospodárenia vykázaný za to účtovné obdobie, v ktorom regulovaná osoba má oprávnenie na výkon činnosti v oblasti podľa § 3 ods. 1 písm. a), vynásobený koeficientom podľa odseku 5; tento základ odvodu sa použije pri výpočte odvodu na účel zúčtovania odvodov podľa § 9 k tým odvodovým obdobiam, ktoré patria do účtovného obdobia, za ktoré bol výsledok hospodárenia vykázaný.

57. 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 ods. 3 a § 13 ods. 2 alebo ods. 5 vynásobený koeficientom podľa odseku 5.

58. Podľa § 5 ods. 3 zákona o osobitnom odvode na účely odsekov 1 a 2 a § 4 sa použije výsledok hospodárenia pred zdanením vykázaný podľa postupov účtovania upravených osobitným predpisom.13).

59. Podľa § 5 ods. 4 zákona o osobitnom odvode, ak regulovaná osoba nevykazuje výsledok hospodárenia podľa odseku 3, na účely odsekov 1 a 2 a § 4 sa použije výsledok hospodárenia pred zdanením vykázaný podľa medzinárodných účtovných noriem¹⁴⁾ upravený podľa osobitného predpisu¹⁵⁾.

60. Podľa § 5 ods. 5 zákona o osobitnom odvode koeficient na účel výpočtu základu odvodu sa vypočíta ako podiel výnosov alebo príjmov, ak regulovaná osoba účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva, z činnosti v oblasti podľa § 3 ods. 1 písm. a/ k celkovým výnosom alebo príjmom, ak regulovaná osoba účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva, podľa osobitného predpisu,¹³⁾ patriacich do účtovného obdobia, za ktoré bol vykázaný výsledok hospodárenia použitý na výpočet základu odvodu na účely odsekov 1 a 2. Koeficient sa zaokrúhľuje na dve desatinné miesta nadol.

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

62. Podľa § 17 ods. 1 písm. c/ zákona o dani z príjmov základ dane daňovníka zrušeného bez likvidácie sa v zdaňovacom období, ktoré končí dňom predchádzajúcim rozhodnému dňu upraví o sumu vo výške oceňovacích rozdielov z precenenia pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení obchodných spoločností alebo družstiev vykázanú podľa osobitného predpisu (zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve) ak tieto oceňovacie rozdiely nezahŕnuje do základu dane právny nástupca tohto daňovníka.

63. Podľa § 19 ods. 1 zákona o dani z príjmov ak výšku výdavku (nákladu) limituje 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.

64. 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 vykonávanú správcom odvodu, ktorým je daňový úrad príslušný na správu dane z príjmov regulovanej osoby podľa osobitného predpisu (daňový poriadok).

65. 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.

66. Názor prvostupňového súdu vychádzal z materiálneho hľadiska aplikácie eurokonformného výkladu práva a zaradil osobitnú právnu úpravu zákona o osobitnom odvode 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 ustál, že sa sice 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 zrejme 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 bolo 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

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 krajského súdu povinní zákon o osobitnom odvode v príslušnom rozsahu neaplikovať.

67. Na základe vyššie uvedeného primárny rozpor vo výklade aplikovanej právnej úpravy a uplatnení zrušovacieho dôvodu v zmysle § 250j ods. 2 písm. a/ OSP spočíval v neuplatnení princípov smernice o daňovej neutralite na určenie základu odvodu, výšky odvodu a výšky zúčtovania odvodov.

68. Najvyšší súd 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 právnej úpravy.

69. Osobitný odvod (vrátane jeho preplatku alebo nedoplatku zo zúčtovania odvodov) je v zmysle § 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. Suma dane vyčíslená podľa zákona o dani z príjmov nie je v zmysle § 21 ods. 2 písm. g/ zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom a do základu dane sa nezahŕňa. Zákon o osobitnom odvode uvádza v § 5 ods. 1 a 3, že 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. Podľa dikcie 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.

70. Krajský súd síce nezaradil osobitný odvod medzi dane podľa vnútroštátnej právnej úpravy, čo by ani vzhľadom na ucelenosť daňovej sústavy nebolo možné, avšak vychádzajúc z toho, že odvod predstavuje obligatórne ukladanú platbu z príjmu právnickej osoby, ktorej správu vykonáva príslušný daňový úrad, čiže správcom odvodu je správca dane a jeho správa, výber a platenie sa spravuje primerane rovnakými procesnými predpismi (daňovým poriadkom), mal za to, že odvod má rovnaký charakter a účinky ako daň z príjmov právnických osôb podľa zákona o dani z príjmov a je teda 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, čo je neprípustné.

71. Podľa názoru najvyššieho súdu ide o excesívny a neudržateľne rozširujúci výklad daňových predpisov na odvodovú povinnosť žalobcu, ktorý je zároveň rovnako nesystematický.

72. Zo zákonnej úpravy vyplýva, že odvod je dočasné opatrenie pre zabezpečenie konsolidácie verejných financií a nemá celoplošný charakter nakoľko postihuje len úzku skupinu subjektov (podľa § 4 ods. 2 suma výsledku hospodárenia, od ktorej vzniká povinnosť platiť odvod, je 3 000 000,- €).

73. V prípade osobitného odvodu ide o špecifickú platbu, ktorá nerozširuje daňovú sústavu, preto nemožno na túto zákonnú úpravu aplikovať daňové predpisy tak, aby sa nezohľadnil účel a cieľ zákona o osobitnom odvode.

74. Navyše osobitný odvod nerozširuje daňové zaťaženie regulovaných osôb, keďže dokonca vedie 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.

75. Krajský súd majúci za to, že rozhodnutia správnych orgánov vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, založil nezákonnosť výpočtu povinnej platby žalobcu v rámci odvodovej povinnosti,

ktorej výška sa odvíja od výsledku hospodárenia regulovanej osoby a teda zahŕňa aj kapitálové výnosy, na úvahe o potrebe aplikácie čl. 1 písm. a/ v spojení s čl. 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 čl. 4 ods. 1 v spojení s čl. 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. 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.

76. Krajský súd sa súčasne odvolával na priamy účinok smernice z dôvodu nesprávnej transpozície uvedených princípov daňovej neutrality do nášho právneho poriadku.

77. Najvyšší súd poukazuje na to, že už pred implementáciou predchádzajúcej smernice o daňovej neutralite, zákon o dani z príjmov v § 17 ods. 18 upravoval, že goodwill a badwill sa v stanovenom prípade nemajú do základu dane zarátavať a preto nie je možné uviesť, že táto úprava priamo súvisí s implementáciou európskych daňových predpisov.

78. Najvyšší súd ďalej poukazuje, že sledovaným cieľom úpravy smernice o daňovej neutralite je potreba vytvoriť vo vzťahu k zmenám (zlúčenia, rozdelenia, čiastočné rozdelenia, prevody majetku a výmeny akcií) v spoločnostiach rôznych členských krajín, ktoré podliehajú danej úprave, podmienky podobné podmienkam vnútorného trhu a aby sa takto zabezpečilo účinné fungovanie takéhoto vnútorného trhu, čomu by nemali brániť obmedzenia, nevýhody alebo skreslenia, vyplývajúce najmä z daňových ustanovení členských krajín. Je preto nevyhnutné vo vzťahu k takýmto operáciám stanoviť daňové pravidlá, ktoré budú neutrálne z hľadiska hospodárskej súťaže, aby sa podniky mohli prispôbiť požiadavkám vnútorného trhu, zvýšiť ich produktivitu a zlepšiť konkurencieschopnosť na medzinárodnej úrovni.

79. Podľa čl. 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.

80. Podľa čl. 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.

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

82. Účelom článku 4 ods. 1 v spojení čl. 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.

83. V zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ citujúc odôvodnenie rozsudku C-207/11 z 19. decembra 2012: „Pokiaľ ide najmä o článok 4 ods. 1 tejto smernice, tento článok v spojení s článkom 9 uvedenej smernice stanovuje, že prevod aktív nevedie k nijakému zdaneniu kapitálových ziskov, ktoré predstavujú rozdiel medzi skutočnou hodnotou prevedených aktív a pasív a ich hodnotou na daňové účely. Toto ustanovenie spresňuje, že hodnotou na daňové účely je hodnota, na základe ktorej sa vypočíta zisk alebo strata na účely uplatnenia dane z príjmu, ziskov alebo kapitálových ziskov prevádzajúcej spoločnosti, ak

sa tieto aktíva alebo pasíva predali v rámci prevodu, ale nezávisle od tohto prevodu. Pod prevodnými aktívami a pasívami treba v rámci prevodu aktív rozumieť oblasti činnosti prevádzajúcej spoločnosti, ktoré sa po uskutočnení prevodu skutočne stanú súčasťou stálej prevádzky preberajúcej spoločnosti nachádzajúcej sa v členskom štáte prevádzajúcej spoločnosti alebo sa stanú touto prevádzkou a ktoré ovplyvňujú hospodárske výsledky zohľadnené na účely zdanenia“.

· Poznámka súdu: „Smernica 90/434/EHS, ktorej výklad ustanovení Súdny dvor EÚ v rámci vyššie uvedeného rozsudku podáva, bola nahradená smernicou Rady 2009/133/ES, avšak predmetná právna úprava zostala zachovaná.“

84. 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 príjmov daňovníka, čím je vnútroštátna právna úprava v súlade so zabezpečením požiadavky daňovej neutrality. Navyše je potrebné dodať posudzujúc historický vývoj znenia zákona o dani z príjmov, že princíp nezarátavania 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.

85. 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, C-43/00

a C-126/10. Najvyšší súd pripomína, že iba vnútroštátnemu súdu prináleží, aby posúdil presný význam potreby výkladu vnútroštátneho práva vo svetle transponovanej smernice a právomoc Súdneho dvora EÚ je obmedzená len na preskúmanie a výklad ustanovení práva EÚ, preto uvedené rozsudky, ktoré prvostupňový súd citoval vo svojom rozsudku sú založené na tom, že aplikácia smernice na vnútroštátne situácie vyplývala z terminológie, ktorá bola použitá vo vnútroštátnych predpisoch zhodne s ustanoveniami smernice. 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. Rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, na ktoré krajský súd v rozsudku odkazuje pre účely potvrdenia nutnosti rozšírenej aplikácie smernice o daňovej neutralite na vnútroštátne situácie, preto nezodpovedajú tomuto prípadu. Vzhľadom na vyššie uvedené bolo potrebné prijať záver, že spôsob implementácie smernice o daňovej neutralite, resp. predchádzajúcej smernice o daňovej neutralite v Slovenskej republike neodôvodňuje záver, že by sa ňou ciele smernice mali aplikovať aj na vnútroštátne transakcie.

86. K argumentácii krajského súdu, ktorý dôvodil, že výhod smernice o daňovej neutralite sa môžu dovoliavať aj spoločnosti v rámci čisto vnútroštátnych transakcií, ak členský štát dal nepochybne najavo, že takéto výhody má v úmysle poskytnúť aj v rámci takýchto čisto vnútroštátnych transakcií, je potrebné dodať, že z vyššie opísaného spôsobu implementácie smernice o daňovej neutralite, resp. predchádzajúcej smernice o daňovej neutralite a zo znenia zákona o dani z príjmov však záujem zákonodarcu aplikovať smernicu aj na výlučne vnútroštátne transakcie nevyplýva, keďže uvedené ustanovenia smernice na čisto vnútroštátne situácie vo svojom právnom poriadku zákonodarca neupravil.

87. Na základe uvedeného podľa najvyššieho súdu nie je možné prijať záver, že zákon o osobitnom odvode by sa mal aj vo vzťahu k vnútroštátnym transakciám vykladať podľa smernice o daňovej neutralite.

88. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia vzťahoval požiadavku neutrality v zmysle smernice o daňovej neutralite v tom zmysle, 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. 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 čl. 4 ods. 1 v spojení s čl. 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 nadradenou smernicou o daňovej neutralite a žalovaní boli povinní relevantné ustanovenia zákona o osobitnom odvode v uvedenom rozsahu v danom prípade neaplikovať.

89. Krajský súd teda v rozsudku požadoval priamu aplikáciu čl. 4 ods. 1 v spojení s čl. 9 smernice o daňovej neutralite na posudzovaný prípad, čo by podľa výkladu krajského súdu znamenalo, že prevod aktív (akým je aj prevod podniku) nemá viesť k zdaneniu „kapitálových ziskov“. Podľa krajského súdu je z čl. 4 ods. 1 v spojení s čl. 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. Z takto nastavenej právnej konštrukcie vyplýva, že kapitálový zisk podľa krajského súdu znamená v posudzovanom prípade aj záporný goodwill. Pri akceptovaní tejto konštrukcie by podmienkou toho, aby kapitálové zisky v zmysle smernice nezdanili, je aby spoločnosť prijímajúca aktíva vypočítala nové odpisy a zisky alebo straty vzťahujúce sa na prevedené aktíva podľa pravidiel, ktoré by platili pre prevádzajúcu spoločnosť, ak by nedošlo k prevodu. V opačnom prípade sa povinnosť nezdanenia kapitálových ziskov na tieto aktíva v zmysle článku 4 ods. 5 smernice o daňovej neutralite neuplatní. Krajský súd však podmienky uplatnenia nezdanenia kapitálových ziskov podľa čl. 4 ods. 4 a 5 smernice o daňovej neutralite neskúmal.

90. V tejto súvislosti najvyšší súd konštatuje, že v danom prípade nie je ani splnená spôsobilosť predmetných ustanovení smernice pre uplatnenie priameho účinku, nakoľko v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ platí, že smernice síce môžu mať priamy účinok, avšak priamym účinkom môže disponovať len také ustanovenie smernice, ktoré (i) obsahuje jasne a jednoznačne vymedzenú povinnosť alebo nárok, (ii) ktoré je nepodmienené voľnou úvahou vnútroštátneho orgánu a (iii) ktorého uplatnenie nezávisí od prijatia iného opatrenia či už na komunitárnej alebo na vnútroštátnej úrovni. Z vyššie uvedeného však vyplýva, že článok 4 smernice o daňovej neutralite jasne a jednoznačne neurčuje, ktoré účtovné položky nemajú byť zarátané do základu pre výpočet dane a teda zaťažené daňou (t.j. je nesplnená prvá podmienka priameho účinku). Zároveň by bolo na posúdení aplikujúceho orgánu, či je splnená podmienka nezdanenia, t.j. či prevádzajúca aj nadobúdajúca spoločnosť sú oprávnené vypočítať všetky odpisy a zisky/straty podľa rovnakých pravidiel (t.j. je nesplnená aj druhá podmienka priameho účinku). V posudzovanom prípade, preto nielenže nie je dôvod na to, aby sa smernica o daňovej neutralite vzťahovala aj na vnútroštátne transakcie, ale ani neboli splnené podmienky pre priamu aplikáciu čl. 4 v spojení s čl. 9 smernice o daňovej neutralite na výpočet základu odvodu pre žalobcu.

91. Krajský súd namietal aj rozpor zákona o osobitnom odvode s Treťou plynárenskou smernicou, konkrétne, že odvod nespĺňa požiadavky proporcionality a ostatné požiadavky na opatrenia prijímané podľa čl. 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 čl. 3 ods. 2 smernice a v zmysle judikatúry SD EÚ 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. Nastolená nadradenosť Tretej plynárenskej smernice (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) k daňovej politike členského štátu nemá oporu v rámci systematiky a princípov výkladu európskeho práva, ani v ustálenej judikatúre Súdneho dvora EÚ. Zákon o osobitnom odvode ani v zmysle dôvodovej správy k tomuto zákonu, ktorá na plynárenskú legislatívu vo svojom znení ani neodkazuje, nebol prijatý ako súčasť novej plynárenskej legislatívy, ale za účelom posilnenia aktívnej úlohy štátu v rozvoji hospodárstva a potrebu konsolidácie verejných financií. Absentujúci súvis s implementáciou 3. energetického balíčka potvrdzuje aj skutočnosť, že predkladateľom zákona o energetike a zákona o regulácii v sieťových odvetviach je Ministerstvo hospodárstva Slovenskej republiky a v prípade zákona o osobitnom odvode je to Ministerstvo financií Slovenskej republiky.

92. Zo systematického hľadiska tvorby daňovej politiky v Európskej únii vyplýva, že táto má dve zložky: priame dane, ktoré zostávajú vo výlučnej zodpovednosti členských štátov, a nepriame dane, ktoré sa týkajú voľného pohybu tovarov a slobodného poskytovania služieb na jednotnom trhu. Vo vzťahu k priamym daniam však EÚ stanovila niekoľko harmonizovaných noriem týkajúcich sa zdaňovania právnických a fyzických osôb a členské štáty musia prijímať spoločné opatrenia na predchádzanie daňovým únikom a dvojitému zdaneniu. Ostatné opatrenia týkajúce sa verejných financií členských štátov sú ponechané ich výhradnej právomoci. Tento výklad podporuje aj judikatúra ÚS ČR, na ktorú odkazuje aj ÚS SR v náleze náleze ÚS SR sp. zn. PL. ÚS 14/2014 zo 4.11.2015, podľa ktorého platí, že „Aby štát mohol byť dobrým nástrojom v službách človeka, musí mať pre svoju činnosť dostatočné zdroje, ktorých podstatnú časť získava práve vďaka inštitucionalizácii povinného verejnoprávneho plnenia platiť dane. Práve tento účel - získavanie príjmov štátneho rozpočtu - oprávňuje štát k tomu, aby vyžadoval od určitých, presne definovaných subjektov tieto verejnoprávne dávky, a to pri splnení určitých, zákonom definovaných podmienok.“ Zákon o odvode pritom postihuje povinnosťou platiť odvody práve tie osoby, ktoré pôsobia v osobitných odvetviach. Je zároveň evidentné, že dotknutými odvetviami sú tie, na ktorých spočíva určitý všeobecný hospodársky záujem (energetika, poisťovníctvo, farmácia, elektronické komunikácie, doprava na dráhe, letecká doprava a pod.). Sledovanie verejných potrieb, ktoré je v končenom dôsledku cieľom týchto opatrení štátu umožňuje aj výklad Zmluvy o fungovaní Európskej únie, podľa ktorého umožňuje za istých podmienok odchýlky od všeobecných pravidiel, čím sa snaží na zosúladienie záujmu členských štátov využívať určité podniky hlavne z verejného odvetvia ako nástroj hospodárskej alebo sociálnej politiky so záujmom Európskej únie na dodržiavaní pravidiel hospodárskej súťaže a zachovaní jednoty spoločného trhu. Tento výklad potvrdzuje aj rozhodnutie Súdneho dvora EÚ, v ktorom súd uviedol: „Vzhľadom na takto definovaný záujem členských štátov im nemožno zakazovať pri definovaní služieb všeobecného hospodárskeho záujmu, ktorými poverujú určité podniky, zohľadňovať ciele ich vnútroštátnej politiky a usilovať sa uskutočňovať tieto ciele pomocou povinností a obmedzení, ktoré uvedeným podnikom ukladajú.“ (napr. rozsudok SDEÚ z 21. septembra 1999 vo veci C-67/96 Albany International BV). Výklad článku 3 Tretej plynárenskej smernice, podaný krajským súdom, by bol s danými princípmi v rozpore, nakoľko by možnosti štátu voči podnikom pôsobiacim na úseku plnenia úloh všeobecného hospodárskeho záujmu boli nie rozširované, ale naopak zužované.

93. Aplikácia ustanovení Tretej plynárenskej smernice aj na daňové otázky by tiež bola v rozpore s doktrínou voľného uváženia štátov, ktorú citoval Ústavný súd Slovenskej republiky v náleze sp.zn. PL. ÚS 5/2012 z 22.1.2014, keď uviedol: „Európsky súd pre ľudské práva vo vzťahu k problematike daní vo svojej judikatúre zdôraznil, že je predovšetkým na vnútroštátnych orgánoch, aby rozhodli, aké dane a odvody budú vyberané, pričom pri rozhodovaní o týchto otázkach bude vo všeobecnosti potrebné brať do úvahy politické, ekonomické a sociálne otázky, ktoré spadajú do právomoci jednotlivých štátov (Gasus Dossier und Fördertechnik GmbH. v. Holandsko, rozsudok z 23. 2. 1995, § 60). Citovaný názor tvorí integrálnu súčasť doktríny voľného uváženia štátov (margin of appreciation doctrine), ktorú ESPL uplatňuje vo svojej judikatúre. Základy tejto doktríny boli sformulované predovšetkým vo veci Handyside proti Spojenému kráľovstvu (rozsudok ESPL zo 7.12.1976, sťažnosť č. 5493/72). V označenej veci ESPL uznal, že vnútroštátne orgány štátov môžu lepšie posúdiť, či sú niektoré opatrenia v demokratickej spoločnosti nevyhnutné.“

94. Odvod uhrádzaný 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 Európskej únie zostávajú vo výhradnej kompetencii členských štátov.

95. Krajský súd síce poukazoval na namietanú protiústavnosť zákona o osobitnom odvode, avšak ďalej uviedol, že ako všeobecný súd nemôže vysloviť nesúlady zákona o osobitnom odvode ako celku, resp. niektorých jeho ustanovení, keďže toto právo prislúcha výlučne Ústavnému súdu Slovenskej republiky, ktorému však konajúci súd nepredložil v zmysle čl. 125 ods. 1 písm. a/ v spojení s čl. 130 ods. 1 písm. d/ Ústavy Slovenskej republiky návrh na konanie o súlade dotknutých ustanovení zákona o osobitnom odvode s Ústavou SR a Listinou, keďže bol názoru, že priority sa s touto námietkou musí vysporiadať v súlade so zákonom správny orgán z dôvodu, že súd nemôže nahrádzať činnosť správneho orgánu a to

ani pokiaľ ide o riadne odôvodňovanie rozhodnutia správneho orgánu, čo je povinnosťou vyplývajúcou zo zákona pre správny orgán. Najvyšší súd k tejto argumentácii poukazuje na ustanovenie čl. 130 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ktorá upravuje návrhovú právomoc na konanie pred Ústavným súdom uvádza, že správny orgán nie je oprávnený začať konanie o súlade zákonnej normy s vyššou právnou normou v zmysle ustanovenia čl. 125 ods. 1 písm. a/ Ústavy Slovenskej republiky. Správny orgán rozhodujúci podľa platnej a účinnej normy v čase vydania rozhodnutia, bol v súlade s princípom prezumpcie ústavnosti právnych noriem vyplývajúci z ustálenej rozhodovacej činnosti Ústavnému súdu Slovenskej republiky (nález ÚS SR III. ÚS 247/07), povinný túto považovať za súladnú s ústavou dovtedy, kým ústavný súd predpísaným spôsobom nevysloví jej neústavnosť. Z daného dôvodu pôsobí právny názor krajského súdu spochybňujúci výklad zákona o osobitnom odvode s ústavou v zmysle čl. 125 ods. 1 písm. a/ Ústavy Slovenskej republiky v odôvodnení rozsudku krajského súdu viac ako zmätočne. Krajský súd, ktorému prislúcha návrhová právomoc v zmysle čl. 130 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky zrejme sám nedospel k názoru o opodstatnenosti prerušenia konania a predloženia ustanovení zákona o osobitnom odvode na posúdenie otázky ústavnosti Ústavnému súdu Slovenskej republiky, keď ako konajúci súd tento procesný postup nezvolil.

96. Argumentácia krajského súdu, že správny orgán bol povinný skúmať možný rozpor zákona s ústavou z vyššie uvedených dôvodov nemá oporu v zákone a je preto ju potrebné považovať za neopodstatnenú.

97. Ústavný súd Slovenskej republiky vo veci sp.zn. PL. ÚS 109/2011 na jednej strane zdôraznil, že pri ustanovovaní daňových a poplatkových povinností má „zákonodarca ... široké uváženie v tom, akým spôsobom tieto povinnosti vymedzí, či už ide napr. o určenie predmetu, výšky či poplatníka dane alebo poplatku. Samotný už uvedený základný účel daňovej či poplatkovej povinnosti ho v tomto smere žiadnym spôsobom neobmedzuje“, ale zároveň uviedol, že úvaha zákonodarcu „nemôže byť bezhraničná, pričom jej medze možno vyvodit' z niektorých ústavných noriem, ktoré musia byť rešpektované i v oblasti daní a poplatkov. Zo zásady právneho štátu, ktorej normatívne vyjadrenie je obsiahnuté v čl. 1 ods. 1 ústavy, vyplýva požiadavka, aby bola daňová či poplatková povinnosť vymedzená jasne a určito (I. ÚS 464/2010, bod 32; tiež PL. ÚS 19/09 , bod 79).

98. Najvyšší súd tiež odkazuje na rozhodnutie sp.zn. PL. ÚS 5/2012, v ktorom: „Ústavný súd SR v súvislosti s ústavným prieskumom daní (príp. poplatkov a iných obdobných verejných dávok) v prvom rade akceptuje skutočnosť, že sféra daní (resp. poplatkov) patrí do okruhu „politických otázok“, vo vzťahu ku ktorým treba rešpektovať vyššiu mieru autonómie zákonodarcu, príp. iného orgánu verejnej moci, ktorému je na základe zákona zverená právomoc ukladať dane, príp. poplatky. Táto skutočnosť sa objektívne musí prejaviť v intenzite (rozsahu), vecnom zameraní a metodike ústavného prieskumu, ktorý by mal zahŕňať preskúmanie

a) rešpektovania princípu legality, t.j. či bola preskúmaná daň uložená zákonom, resp. „na základe zákona“ (čl. 59 ústavy), teda k tomu zákonom splnomocneným orgánom verejnej moci a v medziach tohto (zákonného) splnomocnenia,

b) či uloženie predmetnej dane sleduje legitímny cieľ a má racionálny základ,

c) či predmetná daň nepredstavuje pre daňovníkov (skupiny daňovníkov) zjavne nadmernú záťaž, t.j. či nie je z hľadiska vzťahu medzi sledovaným verejným záujmom a legitímnymi individuálnymi záujmami daňovníkov (skupín daňovníkov) extrémne disproporčná (zákaz extrémnej disproporcionality),

d) či uloženie predmetnej dane (vrátane jej náležitosti) nie je prejavom zjavného, resp. svojvoľného porušenia ústavného princípu rovnosti pri rozlišovaní medzi jednotlivými skupinami daňovníkov (neakcesorická rovnosť), resp. jeho porušenia v spojení s neprimeraným zásahom do niektorého základného práva alebo slobody, s osobitným zreteľom na ochranu vlastníctva (akcesorická rovnosť).

99. K povinnosti správneho orgánu aplikovať zákonnú úpravu sa vyjadril Ústavný súd SR tiež v už citovanom III. ÚS 274/07 z 11. októbra 2007, keď uviedol: „...z princípu legality ako imanentného znaku právneho štátu je možné vyvodit' aj príkaz aplikácie zákonných právnych noriem. Výkon zákonnej právnej normy nie je čosi, čo je k dispozícii orgánom ju aplikujúcich. Tieto orgány sú právnou normou povinné aplikovať.“ Princíp legality /ad a)/ je na základe vyššie uvedeného splnený, keďže v prípade

zákona o osobitnom odvode ide o zákonodarcom prijatý normatívny akt.

100. Pokiaľ ide o legitímnosť cieľa /ad b)/, z dôvodovej správy k zákonu o osobitnom odvode vyplýva ako primárny dôvod prijatia daného zákona preklopenie dôsledkov finančnej krízy trvajúcej v období rokov 2008 až 2014. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na nález ÚS SR sp.zn. PL. ÚS 14/2014 zo dňa 04.11.2015, bod 72, ktorej „V teste ústavnosti v tomto zmysle obstoje taká zákonná úprava, u ktorej možno zistiť sledovanie nejakého legitímneho cieľa a ktorá tak čini spôsobom, ktorý si možno predstaviť ako rozumný prostriedok na jeho dosiahnutie, hoci nemusí ísť o prostriedok najlepší, najvhodnejší, najúčinnjší či najmúdrejší.“

101. K splneniu tretej požiadavky a to zákazu extrémnej disproporcionality najvyšší súd odkazuje na ustanovenie § 4 ods. 2 zákona o osobitnom odvode, ktoré výslovne uvádza minimálnu sumu, od ktorej vzniká povinnosť platiť odvod a to tak, že suma výsledku hospodárenia, od ktorej vzniká povinnosť platiť odvod, je 3 000 000,- €, navyše, dôvodová správa k uvedenému zákonu priamo uvádza, že „Zaplatený odvod bude možné uplatniť ako daňový výdavok.“ Nakoľko odvodové povinnosti plynúce zo zákona o osobitnom odvode nevykazujú deštruktívny účinok na regulované osoby, je aj tretí faktor ústavnosti zákona o osobitnom odvode naplnený.

102. Pokiaľ ide o zákaz svojvoľného porušenia princípu rovnosti /ad d)/, vychádzajúc z ustálenej judikatúry ÚSSR, je potrebné konštatovať, že nie každá zákonná úprava, ktorá zvýhodňuje či znevýhodňuje určitú skupinu osôb, musí byť len z tohto dôvodu označená za takú, ktorá porušuje princíp rovnosti (nález ÚS SR sp.zn. PL. ÚS 10/02 z 11.12.2003) Porušením princípu rovnosti najmä nie je to, ak sa rozdielne nakladá s nerovnakými skupinami subjektov (nález ÚS SR sp.zn. II. ÚS 5/03 z 19.02.2003). Európsky súd pre ľudské práva vo svojej ustálenej judikatúre konštatuje, že „[...] odlišnosť v zaobchádzaní medzi osobami nachádzajúcimi sa v analogických alebo porovnateľných situáciách je diskriminačná, pokiaľ nemá žiadne objektívne a rozumné ospravedlnenie, t.j. pokiaľ nesleduje legitímny cieľ alebo pokiaľ nie sú použité prostriedky sledovanému cieľu.“ (Kiyutin v. Rusko, rozsudok č. 2700/10 z 10.03.2011). ÚS SR zvykne poukazovať aj na názor Výboru Organizácie spojených národov pre ľudské práva, ktorý vo Všeobecnom odporúčaní č. 18 vyslovil názor, že: „... nie každé rozdielne zaobchádzanie predstavuje diskrimináciu, ak kritériá pre takéto zaobchádzanie sú prijateľné a objektívne a ak toto zaobchádzanie smeruje k dosiahnutiu cieľa, ktorý sa podľa Medzinárodného paktu o občianskych apolitických právach považuje za legitímny“ (nálezu ÚS SR sp. zn. PL. ÚS 12/2014 zo dňa 10.06.2015). Oslabeniu striktného posudzovania princípu rovnosti, ktoré je odzrkadlené v Ústave SR v čl. 13 ods. 3 alebo i v článku 12 ods. 1, napomáha aj to, že väčšinová judikatúra ÚS SR k týmto článkom uvádza, že „... sú vstupnou bránou do ústavnej úpravy základných práv a slobôd a ako také majú charakter všeobecných ústavných princíпов. Napriek tomu, že sú implicitnou súčasťou rozhodovania ústavného súdu, nemajú charakter základného práva a slobody, ktorého ochrany by sa bolo možné samostatne domáhať pred ústavným súdom (m.m. I. ÚS 7/2010) ÚS SR k tomu napríklad vyslovil, že „porušenie čl. 13 alebo 4 ústavy prichádza do úvahy iba z hľadiska prieskumu, či zákonné obmedzenia slobody podnikania platia rovnako pre všetky prípady, ktoré spĺňajú ustanovené podmienky, a či; zákonodarca pri obmedzení slobody podnikania dbal na podstatu a zmysel slobody podnikania. Táto okolnosť vylučuje použitie všeobecného testu proporcionality.

103. Rozhodujúce preto je, že pokiaľ je určitá osoba regulovanou osobou, je odôvodnené jej obmedzenie (postihnutie) vo väčšom rozsahu, ako u osôb, ktoré regulovanými nie sú. Uvedená úprava preto nemôže podľa najvyššieho súdu zakladať zjavne svojvoľné porušenie ústavného princípu rovnosti.

104. Pokiaľ sa jedná o zákonnosť postupu správnych orgánov v zmysle zákona o osobitnom odvode nemožno sa stotožniť s odôvodnením rozsudku krajského súdu, keď mal krajský súd za to, že „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. Ustanovenie § 5 ods. 4 zákona o osobitnom odvode je určené pre regulované osoby v zmysle jeho § 3 ods. 1 písm. a/ bod. 11, ktoré nevykazujú 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“. Uvedené zdôvodnenie nevyplýva z preskúmaného rozhodnutia, keď toto uvádza, že „základom odvodu je podľa § 5 ods. 1 a 3 zákona o osobitnom odvode suma výsledku hospodárenia uvedená na r. 100 daňového priznania k dani z príjmov, t.j. suma výsledku hospodárenia uvedená na r. 100 daňového priznania je na účely zákona o osobitnom odvode základom pre výpočet osobitného odvodu z podnikania v regulovaných odvetviach.“ K aplikovanej úprave výsledku hospodárenia prostredníctvom tzv. prevodového mostíka je potrebné uviesť, že ustanovenie § 5 ods. 3 zákona o osobitnom odvode odkazuje na zákon o účtovníctve, nakoľko žalobca pri príprave individuálnej účtovnej závierky postupuje v zmysle § 17a ods. 2 v spojení s ods. 4 zákona o účtovníctve, pričom podľa § 17a ods. 4 zákona o účtovníctve „Účtovná jednotka uvedená v odsekoch 1 až 3 zostaví na účely osobitného predpisu (Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem v znení nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 297/2008 z 11. marca 2008) aj individuálnu účtovnú závierku, v ktorej sa cenné papiere a podiely vykážu podľa osobitného predpisu.

105. Podľa § 17 ods. 2 písm. d/ u daňovníka, ktorý vykazuje výsledok hospodárenia podľa § 17 ods. 1 písm. c/, upraví tento výsledok hospodárenia o položky, ktoré ustanoví všeobecne záväzný právny predpis vydaný Ministerstvom financií Slovenskej republiky.

106. Daným všeobecne záväzným právnym predpisom vydaným ministerstvom je Opatrenie MF SR z 15.02.2006 č. MF/011053/2006-72. To znamená predpis, na základe ktorého je aplikovaný tzv. prevodový mostík.

107. Paradoxne práve výklad krajského súdu by spôsobil neodôvodnenú diskrimináciu medzi regulovanými subjektmi, na ktoré sa aplikuje § 5 ods. 4 zákona o odvode na strane jednej, a regulovanými subjektmi, na ktoré sa aplikuje § 5 ods. 3 Zákona o odvode na strane druhej. V oboch prípadoch totiž môže dochádzať k vykazovaniu výsledku hospodárenia podľa medzinárodných účtovných noriem, no kým v prvom prípade by sa pri výklade Krajského súdu prevodový mostík aplikovať mal, v druhom prípade už (bez akéhokoľvek dôvodu) nie.

108. V konečnom dôsledku, už len samotná formulácia § 5 ods. 3 zákona o osobitnom odvode o použití „hospodárskeho výsledku pred zdanením“ osvedčuje správnosť postupu žalovaných, nakoľko práve v danom hospodárskom výsledku v stave pred zdanením je implikovaná už aj úprava uskutočnená prostredníctvom prevodového mostíka, a to aj u žalobcu.

109. 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 6 Dohovoru. Žalovaný 2/ síce umožnil žalobcovi nazrieť do spisu, avšak 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 nahliadnuť 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 privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka (napr. rozsudok NS SR sp.zn. 4Sž 98-102/2002). V posudzovanom prípade, v ktorom spis obsahuje iba dokumenty, ktoré žalobca mal k dispozícii, by samotné odstránenie „vady“ nahliadnutia do spisu celkom zrejme neprineslo žalobcovi vecne iné alebo

výhodnejšie rozhodnutie. Z tohto dôvodu samotná táto „vada“ nemôže byť dôvodom zrušenia rozhodnutí oboch žalovaných.

110. Napriek neopodstatnenosti námietky žalobcu k podaniu odvolania oboma žalovanými, ktoré bolo podpísané za oboch žalovaných prezidentom finančnej správy, najvyšší súd poznamenáva, že žalovaným 1/ je Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, na ktorý sa v zmysle ustanovenia § 6 ods. 5 č. 479/2009 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 pred súdom 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 ad 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, vyplýva, že ak môže prezident poveriť iného zamestnanca, je zrejme, že môže odvolanie podpísať aj sám.

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

112. V prvom podaní žalobca navrhol najvyššiemu súdu, aby prerušil konanie a v zmysle čl. 125 ods. 1 písm. a/ v spojení s čl. 130 ods. 1 písm. d/ Ústavy SR predložil Ústavnému súdu Slovenskej republiky návrh na konanie o súlade § 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 čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 12 ods. 1 a 2, čl. 13 ods. 2 až 4 v spojení s čl. 20 ods. 1 a čl. 35 ods. 1 a čl. 59 Ústavy SR; s čl. 1, čl. 2 ods. 2, čl. 3 ods. 1, čl. 4 ods. 2 až 4 v spojení s čl. 11 ods. 1 a 5 a čl. 26 ods. 1 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 čl. 16, 17, 20, 21 a 52 ods. 1 Charty základných práv Európskej únie; a s čl. 14 a 18 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Dohovoru.

113. Najvyšší súd poukazuje na to, že žalobca v správnom konaní, ako aj v žalobe a vo vyjadrení k odvolaniu žalovaných 1/ a 2/ 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 podrobne zaoberal v odôvodnení rozhodnutia, preto naň odkazuje a konštatuje, že vzhľadom na vyššie uvedené návrh žalobcu na prerušenie konania nepovažoval za dôvodný.

114. Druhým podaním označeným ako „námietka zaujatosti sudcov senátu správneho kolégia, rozhodujúcich vo veci 5Sžf/26/2016“, žalobca namietal nezaujatosť sudcov konajúceho senátu v predmetnej veci. Nakoľko uvedené podanie neobsahovalo skutočnosti v zmysle § 90 ods. 2 SSP, najvyšší súd postupoval v zmysle § 90 ods. 2 druhej vety SSP a na toto podanie ako na námietku zaujatosti neprihliadal. 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.

115. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalovaných uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za dôvodné, a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 220 OSP zmenil tak, že žalobu žalobcu zamietol, nakoľko rozhodnutie krajského súdu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci.

116. O náhrade trov celého konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 a ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobkyňa v konaní na súde prvého stupňa

ako aj v odvolacom konaní úspech nemala a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.