

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/26/2016
Identifikačné číslo spisu: 1014201835
Dátum vydania rozhodnutia: 22.11.2018
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1014201835.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v právnej veci žalobcu: Union zdravotná poisťovňa, a.s., IČO: 36 284 831, so sídlom Karadžičova 10, 814 53 Bratislava, právne zastúpený JUDr. Rastislavom Kuklisom, advokátom so sídlom Panenská 668/24, 811 03 Bratislava - Staré Mesto, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/383865/2014/4985 zo dňa 26.8.2014, v konaní o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/231/2014 - 54 zo dňa 23.9.2015, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/231/2014 - 54 zo dňa 23. septembra 2015 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/383865/2014/4985 zo dňa 26.8.2014 ako aj prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 9900410/5/1819030/2014/Ško zo dňa 12.5.2014 podľa § 250j ods. 2 písm. a/ OSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Krajský súd v Bratislave v odôvodnení rozsudku poukázal na to že preskúmal napadnuté rozhodnutie v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie, ako ja prvostupňové rozhodnutie, vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci a preto ich podľa § 250j ods. 2 písm. a/ OSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Konštatoval, že Daňový poriadok zakotvuje základné zásady daňového konania (§ 3 ods. 1). Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie

práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti rozhodnutiu správcu dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

Podľa názoru súdu bola tiež podstatná aplikácia materiálneho hľadiska, nakoľko právny formalizmus v podmienkach demokratického právneho štátu nemôže celkom prevládať. Úlohou súdu v podmienkach materiálneho právneho štátu je nájsť také riešenie, ktoré je v súlade so všeobecnou ideou spravodlivosti, resp. v súlade s prirodzeno-právnymi princípmi. Súd nemôže tolerovať formalistický prístup, pričom je nutné zdôrazniť, že povinnosť súdu nachádzať právo neznamená len vyhľadávať priame a výslovné pokyny v zákonomnom texte, ale tiež formulovať, čo je zmyslom a účelom právnych predpisov. Súd teda musí nielen rešpektovať právo, ale jeho výklad a aplikácia musia smerovať k spravodlivému výsledku. Súdu prislúcha, aby sa zaoberal otázkou, či mechanická a formalistická aplikácia zákona bez ohľadu na zmysel a účel záujmu chráneného právnou normou, nemôže priniesť absurdné následky a v prípade, že tomu tak je, aby takúto interpretáciu zákona odmietol a zvolil výklad v duchu zákona. V situácii, keď ustanovenie právneho predpisu dovoľuje dvojaký výklad (jeden ústavne súladným a druhý ústavne nesúladným spôsobom), má prioritu jeho výklad ústavne súladným spôsobom.

Mal za to, že právny predpis, resp. jeho jednotlivé ustanovenia, je potrebné vykladať v súlade s celkovým účelom právneho predpisu, a teda v ich vzájomných súvislostiach, a nie izolovane (pozri napr. uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 55/2011-19 z 24.2.2011).

V prvom rade poukázal na to, že u žalobcu bola vykonaná daňová kontrola dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rokov 2009, 2011 a 2012 a kontrola dodržiavania účtovných predpisov za rok 2009, pričom z kontroly vzišli dve prvostupňové rozhodnutia z ktorých jedno sa týkalo zdaňovacieho obdobia roku 2011 a druhé roku 2012. Obidve prvostupňové rozhodnutia boli v odvolacom konaní žalovaným potvrdené. Rozhodnutia týkajúce sa roku 2011 napadol žalobca žalobou vedenou pod sp. zn. 5S/236/2014, pričom rozhodnutia týkajúce sa zdaňovacieho obdobia roku 2012 sú predmetom tohto konania.

Z preskúvaných rozhodnutí vyplýva, že rozdiel na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012 vznikol zvýšením výsledku hospodárenia o pripočítateľné položky a to o nezohľadnené nájomné a nedoplatok osobitného odvodu za rok 2012. V odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu č. 9900410/5/1819030/2014/Ško zo dňa 12.5.2014 žalobca nenamietal kontrolné zistenia týkajúce sa zvýšenia základu dane za zdaňovacie obdobie 2012, ale v podstate rozporoval rozhodnutie č. 9900410/5/1818863/2014/Šok zo dňa 12.5.2014 týkajúce sa zdaňovacieho obdobia 2011. Z obsahu preskúvaných rozhodnutí je zrejmé, že rozhodnutia týkajúce sa roku 2011 majú u žalobcu bezprostredný vplyv na úpravu základu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2012, keď tieto uvádzajú, že na úpravu základu dane z príjmov má bezprostredný vplyv zvýšenie sumy

odpočítanej daňovej straty za zdaňovacie obdobie roku 2011 a keďže nebol znížený základ dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011 a ani zvýšený zostatok neuplatnenej daňovej straty, potom nie je možné znížiť základ dane a ani daň za rok 2012.

Krajský súd uviedol, že žalobca v žalobe veľmi dobre argumentačne zdôvodnil svoj nárok na odpočítanie daňovej straty z roku 2009, v sume 6.562.642,59 eur od základu dane zisteného správcom dane v zdaňovacom období roka 2012 a súd sa s jeho argumentáciou stotožnil. Je totiž zrejme, že suma odpočítateľnej daňovej straty v zdaňovacom období roku 2009 má bezprostredný vplyv na základ dane v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, t.j. aj za roky 2011 a 2012, v ktorých môže byť táto podľa § 30 zákona o dani z príjmov použitá resp. odpočítaná od zdaniteľných príjmov. Z administratívneho spisu vyplynulo, že žalobca počas daňovej kontroly namietal výšku daňovej straty za rok 2009, uplatňoval si právo na prenos tejto straty z roku 2009 a 2011 a žiadal, aby bol tento prenos uznaný správcom dane v kumulovanej daňovej strate vykazovanej v zdaňovacom období roku 2012. Konštatoval nekonzistentnosť kvalifikácie daňovej uznateľnosti, resp. neuznateľnosti výdavkov vzniknutých v dôsledku použitia rezervy pre rok 2009 a pre roky 2011 a 2012, čím bolo porušené ustanovenie § 3 ods. 9 daňového poriadku, podľa ktorého je správca dane povinný dbať na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely. Žalobca uviedol, že v minulosti nesprávne posudzoval rezervy, ktoré považoval za daňové rezervy, ktorých tvorba je daňovým výdavkom v zmysle § 19 ods. 3 písm. f/ a § 20 zákona o dani z príjmov, čo zistil v marci 2013 a začal podávať dodatočné daňové priznania v zmysle § 16 ods. 3 daňového poriadku (za roky 2007, 2008 a 2011). V čase prípravy dodatočného daňového priznania za zdaňovacie obdobie roka 2009 mu bolo doručené oznámenie o výkone daňovej kontroly z príjmov právnickej osoby za toto zdaňovacie obdobie, pričom s poukazom na § 16 ods. 9 daňového poriadku dodatočné daňové priznanie nemožno podať za zdaňovacie obdobie, za ktoré sa vykonáva daňová kontrola, odo dňa doručenia oznámenia o daňovej kontrole... Je tak zrejme, že žalobca už nemohol podať za rok 2009 dodatočné daňové priznanie, na čo opakovane v priebehu daňovej kontroly poukazoval a zároveň žiadal správcu dane o úpravu základu dane a daňovej povinnosti roku 2012 reflektujúcu nevyužitú daňovú stratu roka 2009. Nastala tu teda situácia, že žalobca podal nesprávne daňové priznanie vo svoj neprospech, následne bola u neho začatá daňová kontrola ohľadne dane, ktorej sa podané daňové priznanie týka, pričom žalobca až počas kontroly požiadal správcu dane o korekciu a zohľadnenie ním tvrdenej chyby daňového priznania, avšak správca dane nereflektoval na požiadavku žalobcu ale ponechal chybné daňové priznanie nezmenené bez toho, aby v danej veci rozhodol (v prospech žalobcu). Ak by súd odobril tento postup správnych orgánov, znamenalo by to, že by žalobca nemohol dosiahnuť nápravu žiadnym spôsobom a to nielen pre zdaňovacie obdobie roka 2009 ale ani pre nasledujúce a ním priamo ovplyvnené ďalšie zdaňovacie obdobia v zmysle § 30 zákona o dani z príjmov.

Súd mal za to, že je zrejme, že daňový subjekt je oprávnený podať dodatočné daňové priznanie v zmysle § 16 ods. 4 daňového poriadku v prípade, ktorý je v prospech tohto subjektu, napr. keď zistí, že daň v podanom daňovom priznaní má byť nižšia alebo daňová strata je vyššia ako bola uvedená v daňovom priznaní..., avšak právo podať dodatočné daňové priznanie je ovplyvnené začatím daňovej kontroly s poukazom na znenie § 16 ods. 9 daňového poriadku. Ďalšie obmedzenie na právo podať dodatočné daňové priznanie v súvislosti s daňovou kontrolou vyplýva aj z § 16 ods. 8 daňového poriadku. Výrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku nezasiela. V zmysle § 46 ods. 8 daňového poriadku, ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Správne orgány boli názoru, že neexistuje rozdiel v sume, ktorú mal žalobca podľa zákona o dani z príjmov vykázať a ktorú vykázal, pričom žalobca namietal, že takýto rozdiel preukázateľne existuje a že ním vykázaná strata v daňovom priznaní za rok 2009 je nesprávna a túto chybu žiadal korigovať správcom dane, keďže sám tak urobiť nemohol z dôvodu začatia daňovej kontroly. Správne orgány vychádzajúc z nedostatku rozdielu v sume základu dane resp. daňovej straty nezačali vyrubovacie konanie a nevydali vo veci rozhodnutie o otázke sumy daňovej straty vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu roku 2009, čím však zasiahli do práva žalobcu na uplatnenie si odpočtu časti daňovej straty v nasledujúcich obdobiach, čiže aj v roku 2012. Správne žalobca poukázal na to, že takýto postup treba hodnotiť ako odopretie spravodlivosti. Bez vydania

akéhokolvek rozhodnutia totiž bolo zasiahnuté do majetkových práv žalobcu a za situácie, kedy potom nemohol uplatniť svoje práva resp. domáhať sa nápravy právne relevantným spôsobom, ktorý by sa týkal priamo zdaňovacieho obdobia roka 2009, je nevyhnutné, aby mu súd poskytol ochranu práve cestou preskúmania zákonnosti postupu a napadnutého rozhodnutia v tomto prípade. Z uvedených dôvodov súd preskúmal a ako nezákonné vyhodnotil napadnuté rozhodnutie opierajúce sa o rozhodnutie týkajúce sa zdaňovacieho obdobia roka 2011, keďže napadnutým rozhodnutím nebolo umožnené žalobcovi zníženie základu dane na rok 2012 o sumu daňovej straty z predchádzajúcich zdaňovacích období, ktorá zahŕňa aj sumu daňovej straty za rok 2009 vo výške 6.562.642,59 eur, čím došlo k nesprávnemu vyrubeniu dane.

Súd bol názoru, že žalobcovi v roku 2009 vznikla daňová strata vo výške 6.562.642,59 eur, ktorú je možné v zmysle § 30 zákona o dani z príjmov použiť v nasledujúcich piatich zdaňovacích obdobiach a teda aj v zdaňovacom období roku 2012.

Bolo nesporné, že žalobca bol založený na účely vykonávania verejného zdravotného poistenia podľa zákona č. 581/2004 Z.z. o zdravotných poisťovniach, pričom jeho základnými príjmami sú najmä preddavky na poistné, nedoplatky z ročného zúčtovania zdravotného poistenia a takisto poistné platené štátom. Vzhľadom k rozdielom v zložení poistného kmeňa zdravotných poisťovní a súvisiacim rozdielom vo výnosoch z poistného ako aj nákladoch na úhradu poskytnutej zdravotnej starostlivosti, dochádza v zmysle § 27 a § 27a zákona č. 580/2004 Z.z. o zdravotnom poistení k mesačnému prerozdeleniu preddavkov na poistné a k ročnému prerozdeleniu poistného medzi zdravotnými poisťovňami. Výsledkom prerozdelenia vznikli záväzky, o ktorých výške rozhoduje Úrad pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou, ktorého rozhodnutia sa doručujú dva mesiace po uplynutí relevantného obdobia, t.j. za november 2008 koncom januára 2009 a za december 2008 koncom februára 2009. Žalobca teda nemal ku koncu zdaňovacieho obdobia za rok 2008 ešte k dispozícii rozhodnutia Úradu pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou a nevedel tak určiť ani presnú sumu nákladov týkajúcich sa prerozdelenia preddavkov na poistné za mesiace november a december 2008 a ani sumu na ročné zúčtovanie poistného plateného štátom a preto účtoval o rezervách. Je nepochybné, že náklady na mesačné prerozdelenie preddavkov na poistné za mesiace november a december 2008 a ročné zúčtovanie poistného plateného štátom za rok 2008 časovo a vecne súvisia so zdaňovacím obdobím roka 2008. Rezerva vytvorená v roku 2008 bola vo výške 8.010.444,60 eur a v roku 2009 žalobca použil túto rezervu v presnej výške záväzkov v sume 6.562.642,59 eur. Výdavky (náklady) žalobcu na mesačné prerozdelenie preddavkov na poistné ako aj na ročné zúčtovanie poistného plateného štátom sú daňovo uznateľné. Podľa § 17 ods. 25 zákona o dani z príjmov náklad, na ktorý bola tvorená rezerva podľa osobitného predpisu (podľa zákona o účtovníctve), ktorej tvorba nie je uznaná za daňový výdavok, za zahrnie do základu dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dôjde k použitiu rezervy, a to do výšky, v akej je tento náklad súčasne uznaný za daňový výdavok podľa § 19; zúčtovaný rozdiel medzi nákladom, na ktorý bola táto rezerva tvorená a sumou tejto rezervy, sa do základu dane nezahŕňa. V súlade s citovaným ustanovením zákona o dani z príjmov žalobca do základu dane roku 2009 zahŕňa náklad vo výške použitia nedaňovej rezervy vo výške 6.562.642,59 eur, pokiaľ samotný náklad, na ktorý bola tvorená táto rezerva má charakter daňového výdavku podľa § 19 zákona o dani z príjmov. V zmysle § 13 ods. 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov boli výnosy z verejného zdravotného poistenia v zdaňovacích obdobiach roka 2009 a 2010 oslobodené od dane, avšak táto skutočnosť nemá vplyv pre daňovú uznateľnosť nákladu, na ktorý bola v roku 2008 vytvorená žalobcom nedaňová rezerva.

Ako už súd uviedol, existuje časová a vecná súvislosť nákladov na prerozdelenie a zúčtovanie poistného za rok 2008, na ktoré žalobca tvoril v roku 2008 rezervu, s rokom 2008, pričom príjmy z verejného zdravotného poistenia v roku 2008 žalobca zahrňoval do základu dane. Žalobca si teda mohol v zmysle § 17 ods. 25 zákona o dani z príjmov uplatniť v roku 2009 daňovo uznaný výdavok vynaložený v súvislosti so zdaniteľnými príjmami roka 2008, na čo nemá vplyv ani oslobodenie príjmov žalobcu v rokoch 2009 a 2010. Rovnakú argumentáciu navyše použili aj správne orgány v zdaňovacom období roka 2011, keď neuznali v zmysle § 17 ods. 25 a § 21 ods. 2 písm. j/ zákona o dani z príjmov ako daňový výdavok použitie nedaňovej rezervy tvorenej v roku 2010 s odôvodnením, že náklad, na ktorý bola vytvorená rezerva, súvisí s oslobodenými výnosmi z verejného zdravotného poistenia roka

2010, ktoré neboli zahrnuté do základu dane, aj keď výnosy v roku 2011 žalobca už zdaňoval. V zmysle § 3 ods. 9 daňového poriadku správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely. V rozpore s týmto ustanovením daňového poriadku bol však v roku 2011 podľa správcu dane pre posúdenie daňového vplyvu použitia rezervy z roku 2010 podstatný súvis nákladu s výnosmi oslobodenými od dane v roku 2010, teda v roku tvorby rezervy. Avšak v roku 2009 bolo podľa správcu dane pre posúdenie daňového vplyvu použitia rezervy z roku 2008 podstatné oslobodenie výnosov od dane v roku 2009, teda v roku použitia rezervy.

Žalobca správne poukázal na skutočnosť, že aj keď výnosy zo zdravotného poistenia neboli žalobcom zahrňované do základu dane iba v dvoch zdaňovacích obdobiach (2009 a 2010), v dôsledku nesprávneho posúdenia správcu dane predmetné výdavky, ktorých podstata bola vo všetkých rokoch rovnaká, nie sú daňovo uznanými až v troch zdaňovacích obdobiach. Podľa názoru súdu náklad, na ktorý žalobca v roku 2008 vytvoril rezervu, predstavuje daňový výdavok 6.562.642,59 eur a to v zdaňovacom období roka 2009, kedy došlo k použitiu tejto rezervy. Príjmy žalobcu v roku 2009 boli oslobodené od dane v zmysle § 13 ods. 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov, v dôsledku čoho iba tie výdavky vzťahujúce sa k oslobodeným výnosom roku 2009 sú považované za nedaňové výdavky podľa § 21 ods. 1 písm. j/ zákona o dani z príjmov. Žalobcovi teda vznikla v roku 2009 daňová strata 6.562.642,59 eur, ktorú je možné použiť v nasledujúcich piatich zdaňovacích obdobiach v zmysle § 30 zákona o dani z príjmov. O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP a vzhľadom na plný úspech žalobcu v konaní mu priznal voči žalovanému právo na náhradu trov konania potrebných na účelné uplatňovanie práva, vyplývajúce zo súdneho spisu a uplatnené právny zástupcom.

Proti predmetnému rozsudku podal žalovaný v zákonom stanovenej lehote odvolanie, v ktorom uviedol, že sa nestotožňuje s právnym posúdením veci krajským súdom a to z nasledovných dôvodov:

Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty oznámil žalobcovi oznámením o výkone daňovej kontroly č. 9900401/5/1103095/2013/Ško zo dňa 22.3.2013 výkon kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 s dňom začatia 3.4.2013. Oznámenie bolo žalobcovi doručené dňa 22.3.2013. Následne žalobca požiadal listom zo dňa 25.3.2013, doručeným daňovému úradu dňa 26.3.2013 (zaevidovaný pod číslom 1143219), o zmenu termínu začatia daňovej kontroly. Daňový úrad stanovil žalobcovi nový termín začatia daňovej kontroly na deň 8.4.2013, a to oznámením o zmene termínu začatia daňovej kontroly č. 9900401/5/1188858/2013/Ško zo dňa 28.3.2013, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 2.4.2013. Daňová kontrola za zdaňovacie obdobie 2009 bola u žalobcu začatá dňa 8.4.2013, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní vo veci začatia daňovej kontroly č. 9900401/5/1295608/2013/Ško. Dňa 6.5.2013 bolo žalobcovi doručené oznámenie o rozšírení daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012 č. 9900410/5/1729626/2013/Ško zo dňa 6.5.2013. Dňa 6.5.2013 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9900410/5/1732856/2013/Ško o rozšírení prebiehajúcej daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 o ďalšie zdaňovacie obdobia 2011 a 2012. Dňa 31.1.2014 správca dane doručil do sídla žalobcu protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 9900410/5/396493/2014/Ško zo dňa 31.1.2014 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 9900410/5/396602/2014/Ško zo dňa 31.1.2014. V uvedenej výzve správca dane určil žalobcovi lehotu 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy na predloženie písomného vyjadrenia k protokolu a označenie dôkazov preukazujúcich tvrdenia žalobcu, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Žalobca predložil v stanovenej lehote dňa 20.2.2014 daňovému úradu vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole č. 9900410/5/396493/2014/Ško zo dňa 31.1.2014. Dňa 28.4.2014 sa uskutočnilo prerokovanie pripomienok a dôkazov predložených žalobcom uvedeným v protokole č. 9900410/5/396493/2014/Ško zo dňa 31.1.2014, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9900410/5/1634972/2014/Ško. Daňový úrad vydal vo vyrubovacom konaní rozhodnutie č. 9900410/5/1819030/2014/Ško zo dňa 12.5.2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012 v sume 21.271,41 eura. Rozdiel na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012 vznikol zvýšením výsledku hospodárenia o pripočítateľné položky, a to o:

- nezohľadnené nájomné podľa Zmluvy o poskytovaní administratívnych služieb, uzavretej medzi žalobcom ako objednávateľom a F. N. AJO, Opletalova 72, Bratislava, IČO: 43 986 011, DIČ:

1083180780 ako dodávateľom. Na základe písomného vyjadrenia žalobcu zo dňa 17.12.2013 k zisteným skutočnostiam daňový úrad za obdobie od 01/2012 do 11/2012 upravil - zvýšil výnosy, ktoré predstavujú nájomné v celkovej výške 1540,00 eur (11 mesiacov x 140,00 eur), t.j. zvýšil výsledok hospodárenia za zdaňovacie obdobie 2012 o sumu 1540,00 eur.

- nedoplatok osobitného odvodu za rok 2012 podľa zákona č. 235/2012 Z.z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý bol nesprávne zahrnutý na riadku 100 daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012 v sume 78.953,45 eura.

Žalobca podal proti rozhodnutiu č. 9900410/5/1819030/2014/Ško zo dňa 12.5.2014 odvolanie, v ktorom nenamietal kontrolné zistenia daňového úradu týkajúce sa zvýšenia základu dane za zdaňovacie obdobie 2012 uvedené vo výrokovvej časti rozhodnutia, ale podané odvolanie nadväzuje na nesprávne rozhodnutie daňového úradu č. 9900410/5/1818863/2014/Ško zo dňa 12.5.2014. Žalovaný v odvolacom konaní dospel k tomuto záveru: Daňový úrad rozhodnutím č. 9900410/5/1818863/2014/Ško zo dňa 12.5.2014, podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil žalobcovi daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011 v sume 0,00 eur. Daňový úrad zvýšil žalobcovi základ dane za zdaňovacie obdobie 2011 zo sumy 21.340.506,40 eura na sumu 21.371.967,77 eura a po odpočítaní daňovej straty určil daň v sume 0,00 eur. S postupom daňového úradu pri určení základu dane a dane za zdaňovacie obdobie 2011 sa žalovaný stotožnil a to z týchto dôvodov: Žalobca podal dňa 29.3.2012 na daňový úrad riadne daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011, v ktorom zahrnul do základu dane skutočné výsledky ročného prerozdelenia poistného za kalendárny rok 2010 vo výške 2.651.666,00 eur a mesačného prerozdelenia preddavkov na poistné za kalendárny mesiac november 2010 vo výške 1.391.501,00 eur a mesačného prerozdelenia preddavkov na poistné za kalendárny mesiac december 2010 vo výške 1.458.084,00 eur. Taktiež do základu zahrnul rozpustenie rezerv, ktorých tvorba súvisela s týmito nákladmi. Dňa 28.3.2013 doručil žalobca daňovému úradu dodatočné daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011, v ktorom opravil základ dane tak, že tvorba a rozpustenie rezerv na mesačné prerozdelenie preddavkov na poistné, na ročné prerozdelenie poistného a na ročné zúčtovanie poistného plateného štátom neboli súčasťou základu dane. V tomto dodatočnom daňovom priznaní zároveň opravil základ dane tak, že aj skutočné výsledky ročného prerozdelenia poistného za kalendárny rok 2010 vo výške 2.651.666,00 eur a mesačného prerozdelenia preddavkov na poistné za kalendárny mesiac november 2010 vo výške 1.391.501,00 eur a mesačného prerozdelenia preddavkov na poistné za kalendárny mesiac december 2010 vo výške 1.458.084,00 eur vyňal zo základu dane, a to vzhľadom na ustanovenie § 13 ods. 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov, platné k 31.12.2010, podľa ktorého si žalobca v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2010 nemohol výnosy z verejného zdravotného poistenia zahrnúť do základu dane.

V odvolaní žalobca požadoval, aby boli skutočné výsledky ročného prerozdelenia poistného za kalendárny rok 2010 vo výške 2.651.666,00 eur a mesačného prerozdelenia preddavkov na poistné za kalendárny mesiac november 2010 vo výške 1.391.501,00 eur a mesačného prerozdelenia preddavkov na poistné za kalendárny mesiac december 2010 vo výške 1.458.084,00 eur zahrnuté v zdaňovacom období 2011 v zmysle § 17 ods. 23 zákona o dani z príjmov do základu dane, a to vzhľadom na skutočnosť, že v zdaňovacom období 2011 žalobca v zmysle zákona č. 250/2011 Z.z., ktorým bol novelizovaný § 13 ods. 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov zahrnul výnosy z verejného zdravotného poistenia do základu dane. Zahrnutím nákladov v celkovej sume 5.501.251,00 eur do základu dane by sa zvýšil zostatok neuplatnenej daňovej straty uvedený v dodatočnom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2011 zo sumy 4.426.683,03 eur na sumu 9.927.934,03 eur. Z tejto sumy je potrebné odpočítať kontrolné zistenia daňového úradu v sume 31.461,37 eur, čím by zostatok straty bol vo výške 9.896.472,66 eur. V zmysle § 13 ods. 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov v znení platnom k 31.12.2010 od dane sú oslobodené aj výnosy z verejného zdravotného poistenia. V zdaňovacom období 2011 bolo znenie § 13 ods. 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov legislatívne doplnené novelou č. 250/2011 Z.z., účinnou od 1.8.2011, takto: Od dane sú oslobodené aj výnosy z verejného zdravotného poistenia, ak sú súčasne splnené tieto podmienky:

1. výnosy z verejného zdravotného poistenia sú súčasťou kladného výsledku hospodárenia z verejného zdravotného poistenia,
2. kladný výsledok hospodárenia podľa prvého bodu sa použije len na úhrady v rozsahu ustanovenom osobitným predpisom, a to najneskôr do konca kalendárneho roka nasledujúceho po kalendárnom roku,

za ktorý sa vytvoril.

Tento postup zdanenia výnosov z verejného zdravotného poistenia možno uplatniť aj za zdaňovacie obdobie 2011. V zmysle § 521 zákona o dani z príjmov, ak daňovník nepoužije kladný výsledok hospodárenia z verejného zdravotného poistenia v súlade s § 13 ods. 2 písm. i/ podľa tohto zákona v znení účinnom od 1. augusta 2011, je povinný zahrnúť takéto výnosy z verejného zdravotného poistenia podľa § 13 ods. 2 písm. i/ do základu dane najneskôr v zdaňovacom období roku 2012.

V zmysle § 21 ods. 1 písm. j/ zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady) vynaložené na príjmy nezahŕňané do základu dane. V zmysle § 17 ods. 23 zákona o dani z príjmov náklad, na ktorý bola tvorená rezerva podľa osobitného predpisu, ktorej tvorba nie je uznaná za daňový výdavok, sa zahrnie do základu dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dôjde k použitiu rezervy, a to do výšky, v akej je tento náklad súčasne uznaný za daňový výdavok podľa § 19; zúčtovaný rozdiel medzi nákladom, na ktorý bola táto rezerva tvorená a sumou tejto rezervy, sa do základu dane nezahŕňa. Zrušenie rezervy, ktorej tvorba nie je uznaná za daňový výdavok sa nezahrnie do základu dane. Rovnako sa postupuje aj pri opravnej položke neuznanej za daňový výdavok podľa § 19. V zmysle § 13 ods. 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov v znení platom k 31.12.2010 boli výnosy z verejného zdravotného poistenia oslobodené od dane. Na základe toho skutočné výsledky ročného prerozdelenia poistného za kalendárny rok 2010 vo výške 2.651.666,00 eur a mesačného prerozdelenia preddavkov na poistné za kalendárny mesiac november 2010 vo výške 1.391.501,00 eur a mesačného prerozdelenia preddavkov na poistné za kalendárny mesiac december 2010 vo výške 1.458.084,00 eur si správne žalobca v dodatočnom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2011, doručenom na daňový úrad dňa 28.3.2013, vyňal zo základu dane.

Výsledky ročného prerozdelenia poistného za kalendárny rok 2010 ako aj mesačného prerozdelenia preddavkov na poistné za kalendárny mesiac november 2010 a december 2010 sú náklady, ktoré súviseli s príjmami roku 2010, a preto nemožno uznať tieto náklady v zdaňovacom období 2011 za daňové výdavky. Vzhľadom na skutočnosť, že v zdaňovacom období 2010 bola celá suma dosiahnutých výnosov z verejného zdravotného poistenia podľa § 13 ods. 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov oslobodená od dane, tak nadväzne na § 21 ods. 1 písm. j/ zákona o dani z príjmov aj náklady prislúchajúce k tomuto zdaňovaciemu obdobiu viažuce sa k týmto oslobodeným výnosom nie sú daňovými výdavkami. Nič na tom nemení ani skutočnosť, že žalobca v zdaňovacom období 2011 zahrnul výnosy z verejného zdravotného poistenia v zmysle novelizovaného ustanovenia § 13 ods. 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov do základu dane. Na základe uvedeného nie je možné vyhovieť požiadavke žalobcu a upraviť - znížiť základ dane za zdaňovacie obdobie 2011 o sumu 5.469.789,63 eur a tým zvýšiť zostatok neuplatnenej daňovej straty uvedený v dodatočnom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2011 v sume 4.426.683,03 eur na sumu 9.896.472,66 eura.

Keďže v odvolacom konaní nebol znížený základ dane za zdaňovacie obdobie 2011 a v dôsledku toho nebol zvýšený ani zostatok neuplatnenej daňovej straty, nie je možné upraviť ani v zdaňovacom období 2012 základ dane na sumu 4.283.702,05 eur a daň na sumu 813.903,39 eur. Na základe vyššie uvedených skutočností žalovaný navrhol, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. 2S/231/2014-54 zo dňa 23.9.2015 zmenil tak, že rozhodne o zamietnutí žaloby.

Žalobca prostredníctvom právneho zástupcu podal písomné vyjadrenie k odvolaniu, pričom uviedol, že sa stotožňuje s napadnutým rozsudkom v plnej miere (vrátane jeho výrokovej časti a aj odôvodnenia) a odvolanie žalovaného považuje za nedôvodné. Keďže napadnutý rozsudok reflektuje súhlasným spôsobom na argumentáciu žalobcu obsiahnutú v jeho žalobe v predmetnej veci, ako aj v replike žalobcu zo dňa 5.6.2015, žalobca nebude nadbytočne opakovať tam uvedenú pomerne rozsiahlu a komplexnú argumentáciu a zdôvodnenie, avšak odkazuje na tieto v plnej miere. V nasledovnom sa žalobca obmedzí iba na nevyhnutné stručné zhrnutie podstaty prejednávanej veci a s tým súvisiacu argumentáciu proti dôvodom uvedeným v odvolaní. Žalovaný rozporuje prostredníctvom odvolania napadnutý rozsudok v celom jeho rozsahu, pričom odvolanie odôvodňuje s odkazom na § 205 ods. (2) písm. f/ Občianskeho súdneho poriadku výlučne tým, že napadnutý rozsudok podľa jeho názoru vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, s ktorým sa žalovaný nestotožňuje. Vzhľadom k tomu žalovaný navrhuje, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodne o zamietnutí žaloby žalobcu. Doterajšia súdna prax definuje nesprávne právne posúdenie veci ako: „Subsumovanie skutkového stavu pod normu hmotného práva alebo procesného práva, ktorá v hypotéze nemá také predpoklady, aké vyplývajú zo

zisteného skutkového stavu. Nesprávne právne posúdenie veci konkrétne spočíva v tom, že súd použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval“.

Vytýkané nesprávne právne posúdenie veci však nie je v odvolaní bližšie a zrozumiteľnejšie špecifikované a nereaguje ani vecne a adresne na argumentáciu prvostupňového súdu obsiahnutú v napadnutom rozsudku. Žalovaný v odvolaní iba opakuje svoju argumentáciu obsiahnutú v napadnutom rozhodnutí správneho orgánu/žalovaného, resp. aj vo svojom vyjadrení k žalobe žalobcu datovanom dňom 20.1.2015. V súvislosti s vyššie uvedeným žalobca zastáva názor, že žalovaný predovšetkým nesprávne vyhodnotil obsah a význam napadnutého rozsudku a takpovediac sa odvolal voči právnomu posúdeniu veci, ktoré nie je predmetom napadnutého rozsudku. Napadnutým rozsudkom došlo k zrušeniu napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa v dôsledku toho, že prvostupňový súd dospel k právnomu názoru, že žalobcovi v roku 2009 vznikla daňová strata vo výške 6.562.642,59 eur, ktorú je možné v zmysle § 30 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov použiť v nasledujúcich piatich zdaňovacích obdobiach a teda aj v zdaňovacom období roku 2012. Vyššie uvedená suma daňovej straty zodpovedá skutočnému výsledku ročného zúčtovania poistného plateného štátom za rok 2008 a výsledku mesačných prerozdelení preddavkov na poistné za mesiace november a december 2008. Tomu zodpovedajúce výdavky (náklady), na ktoré žalobca vytvoril nedaňovú rezervu v roku 2008 v súlade s § 26 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve vzhľadom na ich neistú výšku ku koncu zdaňovacieho obdobia roka 2008, pritom jasne a nespochybniteľne vecne a časovo súvisia so zdaňovacím obdobím roka 2008. Uvedené výdavky (náklady) zároveň musia byť zahrnuté do základu dane v zdaňovacom období roka 2009 v súlade s § 17 ods. 25 zákona o dani z príjmov. Na uvedené nemá pritom žiaden vplyv skutočnosť, že podľa § 13 ods. 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov boli výnosy z verejného zdravotného poistenia oslobodené od dane z príjmov v zdaňovacích obdobiach rokov 2009 a 2010, pretože vyššie zmienené náklady (výdavky) sa nevzťahujú k výnosom za zdaňovacie obdobie roka 2009, resp. 2010 ale práve k výnosom zdaňovacieho obdobia roka 2008. Žalovaný však v odvolaní proti napadnutému rozsudkom namieta niečo iné, a to daňové posúdenie nákladu z ročného zúčtovania poistného plateného štátom za rok 2010 a výsledku mesačných prerozdelení preddavkov na poistné za mesiace november a december 2010 v sume 5.501.251 eur, resp. v ich sume poníženej o sumu kontrolných zistení z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie roka 2011 vo výške 31.461,37 eur, t.j. v sume 5.469.789,63 eur.

Žalovaný opomína, že pokiaľ prvostupňový súd v napadnutom rozsudku argumentuje tým, že žalovaný neuznal žalobcovi v zdaňovacom období roka 2011 ako daňový výdavok použitie nedaňovej rezervy vytvorenej v roku 2010 v súvislosti s výdavkami (nákladmi) uvedenými v predošlom bode z dôvodu, že takéto výdavky majú väzbu k výnosom roka 2010 (kedy boli takéto výnosy oslobodené od dane z príjmov), dokumentuje tým iba rozporuplný a nekonzistentný prístup žalovaného a prvostupňového správcu dane (Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty) oproti ich prístupu uplatnenému vo vzťahu kroku 2009, kde došlo zo strany žalovaného a prvostupňového správcu dane k ignorovaniu väzby predmetných výdavkov (nákladov) s výnosmi roka 2008, čo demonštruje rozpor s § 3 ods. (9) Daňového poriadku. Žalobca už počas daňovej kontroly (zahŕňajúcej zdaňovacie obdobia rokov 2009, 2011 a 2012) a s tým súvisiaceho daňového konania namietal nesprávnosť výšky ním vykázananej daňovej straty za rok 2009 v príslušnom daňovom priznaní, zároveň deklaroval pre zdaňovacie obdobie roka 2011 svoje právo na prenos daňovej straty z roku 2009 vo výške 6.562.642,59 eur a žiadal, aby takýto prenos bol príslušne reflektovaný správcom dane v (kumulovanej) daňovej strate vykazovanej v zdaňovacom období roka 2011. Takisto namietal výšku správcom dane evidovanej a v zdaňovacom období roka 2012 odpočítanej (umorenej) daňovej straty z minulých zdaňovacích období a žiadal o navýšenie odpočítanej daňovej straty o stratu z roku 2009 vo výške 6.562.642,59 EUR, čím by bola daňová povinnosť žalobcu za zdaňovacie obdobie roka 2012 príslušne znížená, a tak vzniknutý daňový preplatok (žalobcom požadované zníženie základu dane upravené o správcom dane vyrubení rozdiel dane v sume 21.271,41 eur) vrátený žalobcovi. Žalovaný žiadne z vyššie uvedených a preukazných skutkových tvrdení zmienených ako v žalobe tak aj v napadnutom rozsudku nikdy nerozporoval.

S poukazom na obmedzenia podľa § 16 ods. (9) Daňového poriadku žalobca nemohol počas daňovej kontroly podať dodatočné daňové priznanie ku kontrolovaným zdaňovacím obdobiam (zahŕňajúc aj rok 2009, kde počas daňovej kontroly namietal nesprávnosť výšky ním vykázananej daňovej straty) a nemohol tak urobiť ani po ukončení daňovej kontroly s poukazom na § 16 ods. (8) v spojení s § 46 ods. (8) a §

68 ods. (1) Daňového poriadku. Takto výrazne limitovaná následná možnosť podania dodatočného daňového priznania iba pre prípady „uplatnenia skutočností, ktoré neboli predmetom daňovej kontroly je a musí byť vyvážená korelujúcimi požiadavkami na správny a zákonný priebeh daňovej kontroly a aj jej výsledok.

Správca dane a ani žalovaný však nerešpektovali povinnosti podľa Daňového poriadku. V dôsledku toho rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a jeho následným potvrdením prostredníctvom napadnutého rozhodnutia žalovaného bol žalobcovi nesprávne určený základ dane v dôsledku nesprávne určenej sumy odpočítanej daňovej straty minulých období, keďže do výšky celkovej daňovej straty nebola započítaná daňová strata za zdaňovacie obdobie roka 2009 v správnej výške tak, ako to žalobca opakovane počas daňovej kontroly žiadal, a tým bola aj vyrubená nesprávna výška daňovej povinnosti. Určením nesprávnej sumy daňovej straty za zdaňovacie obdobie roka 2009 a neuznaním umorenia daňovej straty z roku 2009 v zdaňovacom období roka 2012, prostredníctvom jej prenesenia v roku 2011, bol tak žalobca ukrátený na svojich majetkových právach. Žalobca poznamenal, že z uvedených dôvodov napadol žalobou o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu orgánu verejnej správy aj rozhodnutie správneho orgánu/žalovaného, ktoré sa týka zdaňovacieho obdobia roka 2011. Toto rozhodnutie žalovaného a s ním súvisiace rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa boli v konaní č. 5S/236/2014 vedenom pred prvostupňovým súdom zrušené dňa 10.11.2015. Žalobca žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/231/2014-54 zo dňa 23.9.2015 ako vecne správny potvrdil. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 v spojení s § 250ja OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného je dôvodné.

Podľa § 244 ods. 1 a 2 OSP správnym súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

(2) V správnom súdnictve preskúmajú sudy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy (ďalej len „rozhodnutie správneho orgánu“).

Podľa § 245 ods. 1 OSP pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu posúdi súd i zákonnosť prv urobeného správneho rozhodnutia, o ktoré sa preskúmané rozhodnutie opiera, ak bolo preň prv urobené rozhodnutie záväzné a ak nie je na jeho preskúmanie určený osobitný postup.

Podľa § 246c ods. 1 OSP pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona. Opravný prostriedok je prípustný, len ak je to ustanovené v tejto časti. Proti rozhodnutiu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky opravný prostriedok nie je prípustný.

Podľa § 247 ods. 1 OSP Podľa ustanovení tejto hlavy sa postupuje v prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu.

Podľa § 109 ods. 1 a 2 OSP súd konanie preruší, ak

a) účastník stratil spôsobilosť konať pred súdom a nie je zastúpený zástupcom s plnomocenstvom pre celé konanie;

b) rozhodnutie závisí od otázky, ktorú nie je v tomto konaní oprávnený riešiť. Rovnako postupuje, ak tu pred rozhodnutím vo veci dospel k záveru, že všeobecne záväzný právny predpis, ktorý sa týka veci, je v rozpore s ústavou, zákonom alebo medzinárodnou zmluvou, ktorou je Slovenská republika viazaná; v

tom prípade postúpi návrh ústavnému súdu na zaujatie stanoviska,

c) rozhodol, že požiada Súdny dvor Európskych spoločenstiev o rozhodnutie o predbežnej otázke podľa medzinárodnej zmluvy. 12)

(2) Pokiaľ súd neurobí iné vhodné opatrenia, môže konanie prerušiť, ak

a) sa účastník nemôže konania zúčastniť pre prekážku trvalejšej povahy alebo preto, že jeho pobyt nie je známy;

b) zákonný zástupca účastníka zomrel alebo stratil spôsobilosť konať pred súdom;

c) prebieha konanie, v ktorom sa rieši otázka, ktorá môže mať význam pre rozhodnutie súdu, alebo ak súd dal na takéto konanie podnet.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu pripojeného súdneho spisu zistil, že predmetom preskúmania vo veci na základe žaloby žalobcu bolo rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/383865/2014/4985 zo dňa 26.8.2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 9900410/5/1819030/2014/Ško zo dňa 12.5.2014. Správca dane žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012 v sume 21.271,41 eur oproti dani vyrubenej podaním daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2012, a to na základe zvýšenia základu dane z príjmu právnickej osoby za uvedené zdaňovacie obdobie zo sumy 14.099.681,26 eur na sumu 14.180.174,71 eur a po odpočítaní úhrnu nevyužitej daňovej straty minulých období v sume 4.395.221,66 eur, v ktorej však nebola zohľadnená daňová strata za zdaňovacie obdobie roku 2009, v dôsledku čoho daň zistená správcom dane v sume 1.859.141,07 eur bola o sumu 1.246.902,09 eur vyššia než daň, ktorá by bola správne určená, a ktorej určenia sa žalobca domáhal počas daňovej kontroly.

Z obsahu súdneho spisu bolo zistené, že žalobca sa v osobitnom konaní pred Krajským súdom v Bratislave domáhal tiež preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/383870/2014/4985 zo dňa 26.8.2014, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 9900410/5/1818863/2014/Šok zo dňa 12.5.2014, ktorým žalobcovi bol v zmysle § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. určený rozdiel dane v sume, v ktorej mal daňový subjekt vykázat' na dani z príjmov právnickej osoby podľa zákona č. 595/2003 Z.z. za zdaňovacie obdobie roku 2011, t.j. zvýšenie základu dane z príjmov právnickej osoby za uvedené zdaňovacie obdobie zo sumy 21.340.506,40 eur na sumu 21.371.967,77 eur, a ktorým bola po odpočítaní daňovej straty určená daň z príjmov právnickej osoby žalobcu za zdaňovacie obdobie roku 2011 suma 0,00 eur a zároveň nebola v rámci celkovej úhrnnej výšky daňových strát prenášaných z minulých daňových období správne zohľadnená daňová strata za zdaňovacie obdobie roku 2009. Uvedené konanie bolo vedené v konaní pred krajským súdom pod sp. zn. 5S/236/2014, pričom Krajský súd v Bratislave o žalobe žalobcu rozhodol rozsudkom zo dňa 24.11.2015, č. k. 5S/236/2014-49, ktorým rozsudkom zrušil rozhodnutie žalovaného a aj rozhodnutie prvostupňového správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Najvyšší súd zistil, že proti predmetnému rozsudku bolo zo strany žalovaného podané odvolanie, o ktorom bolo rozhodnuté zo strany Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 8Sžf/36/2016 dňa 22.11.2018 a to tak, že predmetný rozsudok krajského súdu bol zrušený z dôvodov podľa § 157 ods. 2 OSP v spojení s § 221 ods. 1 písm. f/ OSP a vec bola vrátená krajskému súdu na ďalšie konanie.

Z obsahu pripojeného súdneho a administratívneho spisu, resp. z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplýva, že napadnuté rozhodnutie žalovaného v tejto veci (v konaní o žalobe žalobcu pred krajským súdom pod sp. zn. 2S/231/2014), ktoré sa týka dane z príjmov žalobcu, zdaňovacieho obdobia roku 2012 sa opiera o rozhodnutie žalovaného, ktoré sa týkalo zdaňovacieho obdobia roku 2011, v ktorom žalobca rovnako namietal výšku vykázanej daňovej straty za rok 2009 a aj deklaroval pre zdaňovacie obdobie roku 2011 svoje právo na prenos daňovej straty z roku 2009 vo výške 6.562.642,59 eur a žiadal aby takýto prenos daňovej straty bol príslušne reflektovaný v daňovej strate vykázanej v zdaňovacom

období roku 2011.

Z obsahu spisu tiež nepochybne vyplýva, že žalobca na uvedené skutočnosti poukazyval už vo svojej žalobe vo veci tejto, pričom uvádzal, že ponecháva na zvážení krajského súdu či v záujme hospodárnosti konania, súd uvedené konanie nespojí na spoločné konanie s vecou pred Krajským súdom v Bratislave pod sp. zn. 5S/236/2014, nakoľko ide o tých istých účastníkov konania a zároveň o veci, ktoré spolu úzko skutkovo súvisia. Zdôraznil, že napadnuté rozhodnutie v tejto veci je výslovne založené na rozhodnutí pre rok 2011. Taktiež bolo zistené, že žalobca aj na pojednávaní konanom dňa 9.9.2015 navrhol spojiť konanie vo veci tejto s konaním pred krajským súdom pod sp. zn. 5S/236/2014. O tomto návrhu žalobcu nebolo žiadnym spôsobom rozhodnuté. Podľa názoru najvyššieho súdu vzhľadom k tomu, že žaloby pred krajským súdom boli prejednávané v senátoch s rozdielnym zložením jednotlivých členov príslušných senátov (veci takto napadli do rozdielnych senátov, nie do toho istého), s poukazom na zásadu zákonnosti, resp. zákonného sudcu, nebolo možné, aby súd rozhodol o spojení vecí na spoločné konanie podľa § 112 ods. 1 OSP, z dôvodu hospodárnosti konania.

Najvyšší súd však konštatuje, že už z uvedených tvrdených skutočností žalobcu a najmä aj so zdôraznením žalovaného, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ktoré sa týka zdaňovacieho obdobia roku 2012, je výslovne založené na rozhodnutí pre rok 2011, bolo zrejmé, že súd v tejto veci mal, resp. mohol zvážiť aplikáciu ust. § 109 ods. 2 písm. c/ OSP a konanie už v tomto štádiu konania prerušiť, z dôvodu toho, že prebieha súdne konanie, v ktorom sa rieši otázka, ktoré môže mať význam pre rozhodnutie súdu (prieskum rozhodnutia žalovaného týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia roku 2011).

Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vzhľadom na uvedené skutočnosti, najmä z dôvodu, že napadnuté rozhodnutie žalovaného v tejto veci výslovne vychádza (odkazuje) z rozhodnutia žalovaného, ktoré sa týka dane z príjmov žalobcu, zdaňovacieho obdobia roku 2011, pričom toto rozhodnutie je predmetom prieskumu na základe podanej žaloby žalobcu v konaní vedenom pred Krajským súdom v Bratislave pod sp. zn. 5S/236/2014 (§ 245 ods. 1 OSP), a už tu, v tomto konaní sa rieši otázka zásadného právneho významu, a to „či je možný prenos daňovej straty žalobcu za uvedené zdaňovacie obdobie roku 2009 do roku 2011 z dôvodov uvedených žalobcom“, ktorá otázka má význam aj pre toto súdne konanie, krajský súd mal v tejto veci postupovať podľa § 109 ods. 2 písm. c/ OSP a konanie z tohto dôvodu prerušiť.

Z týchto dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zrušil postupom cez ust. § 221 ods. 1 písm. h/ OSP a ods. 2 OSP a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie s tým, že bude vhodné, aby krajský súd postupom, teraz už podľa ust. § 100 ods. 2 písm. a/ SSP predmetné konanie prerušil, do skončenia súdneho konania o prieskum rozhodnutia žalovaného, týkajúce sa zdaňovacieho obdobia roku 2011 pred Krajským súdom v Bratislave pod sp. zn. 5S/236/2014 (resp. naň naväzujúceho konania pred kasačným súdom), v ktorom sa rieši otázka, ktorá môže, resp. má význam na rozhodnutie správneho súdu v tejto veci, nakoľko sa rieši totožná právna problematika, tak ako už súd vyššie konštatoval.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na vyššie uvedené zrušil rozhodnutie z procesných dôvodov a vec vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie bez toho, aby sa zaoberal meritom veci.

Podľa § 250ja ods. 4 OSP a § 226 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP je súd prvého stupňa viazaný právnym názorom odvolacieho súdu.

V ďalšom konaní prvostupňový súd prejedná vec v medziach podanej žaloby, dôsledne sa vysporiada so všetkými námietkami účastníkov, vrátane odvolacích námietok žalobcu, znova o nej rozhodne a svoje rozhodnutie aj riadne a presvedčivo odôvodní s vyslovením vlastnej právnej argumentácie.

Súčasne súd prvého stupňa v novom rozhodnutí opätovne rozhodne o náhrade trov konania vrátane trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvej OSP).

Podľa § 250ja ods. 4 OSP a § 226 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP je súd prvého stupňa viazaný právnym názorom odvolacieho súdu.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 1.7.2016.

Dňom 1.7.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

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

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.