

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/43/2017
Identifikačné číslo spisu: 1016202481
Dátum vydania rozhodnutia: 25.02.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1016202481.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: Slovenské elektrárne, a.s., IČO: 35 829 052, so sídlom Mlynské nivy č. 47, 821 09 Bratislava, zast.: Barger Prekop s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 36 869 724, so sídlom Mostová č. 2, 811 02 Bratislava, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Úrad pre vybrané hospodárske subjekty, so sídlom Radlinského č. 37, 817 73 Bratislava, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 09. februára 2017 č.k. 1S/254/2016-106, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 09. februára 2017 č.k. 1S/254/2016-106 ruší a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti z 11.04.2017 (č.l. 133) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 09. februára 2017 č.k. 1S/254/2016-106 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd rozhodnutie žalovaného, v tom čase označeného ako Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty č. 104200255/2016 z 31.10.2016 (ďalej len „preskúvané rozhodnutie“ - č.l. 16) podľa § 191 ods. 1 písm. d) a c) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“) zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o nasledovné dôvody:

- § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., t.j. správny súd pri odôvodnení napadnutého rozsudku sa neriadil dôsledne ust. § 139 S.s.p.,

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. správny súd nesprávne právne posúdil ust. § 3, § 5, § 7 a § 9 zákona č. 235/2012 Z.z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 235/2012 Z.z.“, popřípade „zákon o osobitnom odvode“), ust. § 17 a § 17a zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej tiež „zák. č. 431/2002 Z.z.“) ako aj ust. § 17 ods. 1 písm. c) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov o dani v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 595/2003 Z.z.“).

II.

Zoznam relevantnej právnej úpravy v merite veci

3.

Podľa § 3 ods. 1 písm. a) bod 1. a písmeno b) zák. č. 235/2012 Z.z. v znení relevantnom na preskúmanú vec regulovanou osobou je osoba alebo organizačná zložka zahraničnej osoby, ktorá

a) má oprávnenie na výkon činnosti v oblasti

1. energetiky na základe povolenia vydaného Úradom pre reguláciu sieťových odvetví podľa osobitného predpisu,

2. poisťovníctva a zaistovníctva na základe povolenia vydaného Národnou bankou Slovenska podľa osobitného predpisu,

3. verejného zdravotného poistenia na základe povolenia vydaného Úradom pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou podľa osobitného predpisu,

4. elektronických komunikácií na základe všeobecného povolenia alebo individuálneho práva na používanie čísel alebo frekvencií udeleného Telekomunikačným úradom Slovenskej republiky podľa osobitného predpisu,

5. farmácie na základe povolenia vydaného Ministerstvom zdravotníctva Slovenskej republiky alebo samosprávnym krajom podľa osobitného predpisu,

6. poštových služieb na základe všeobecného povolenia alebo poštovej licencie vydanéj Poštovým regulačným úradom podľa osobitného predpisu,

7. dopravy na dráhe na základe licencie vydanéj Úradom pre reguláciu železničnej dopravy podľa osobitného predpisu,

8. verejných vodovodov a verejných kanalizácií na základe živnostenského oprávnenia,

9. leteckej dopravy na základe licencie vydanéj Ministerstvom dopravy, výstavby a regionálneho rozvoja Slovenskej republiky podľa osobitného predpisu,

10. poskytovania zdravotnej starostlivosti na základe povolenia vydaného podľa osobitného predpisu alebo

11. uvedenej v prvom až desiatom bode na základe povolenia vydaného v inom členskom štáte Európskej únie a štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore a

b) predpokladá, že jej výnosy z činnosti v oblasti podľa písmena a) za účtovné obdobie, v ktorom získala oprávnenie na výkon činnosti podľa písmena a), dosiahnu aspoň 50% celkových výnosov tohto účtovného obdobia.

Podľa § 3 ods. 2 zák. č. 235/2012 Z.z. v citovanom znení regulovaná osoba je povinná doručiť správcovi odvodu do konca odvodového obdobia, za ktoré jej vznikne povinnosť platiť odvod podľa § 4 ods. 1, písomné oznámenie, v ktorom uvedie

a) oblasť podľa odseku 1 písm. a), v ktorej získala oprávnenie na výkon činnosti,

b) dátum, od ktorého je oprávnená vykonávať činnosť podľa odseku 1 písm. a),

c) odhad predpokladaného výsledku hospodárenia podľa § 4 ods. 3,

d) výšku odvodu, ktorú je povinná platiť.

Podľa § 3 ods. 4 zák. č. 235/2012 Z.z. v citovanom znení platí, že ak sa osoba alebo organizačná zložka zahraničnej osoby stala regulovanou osobou, neprestane byť regulovanou osobou ani ak jej výnosy z činnosti v oblasti podľa odseku 1 písm. a) za účtovné obdobie, v ktorom má oprávnenie na výkon činnosti podľa odseku 1 písm. a), nedosiahnu 50% celkových výnosov tohto účtovného obdobia.

Podľa § 5 ods. 1 zák. č. 235/2012 Z.z. v citovanom znení základom odvodu je výsledok hospodárenia vykázaný za to účtovné obdobie, v ktorom regulovaná osoba má oprávnenie na výkon činnosti podľa § 3 ods. 1 písm. a); tento základ odvodu sa použije pri výpočte odvodu na účel zúčtovania odvodov podľa

§ 9 k tým odvodovým obdobiam, ktoré patria do účtovného obdobia, za ktoré bol vykázaný.

Podľa § 5 ods. 2 zák. č. 235/2012 Z.z. v citovanom znení základom odvodu je pri výpočte odvodu na účel platenia odvodu výsledok hospodárenia uvedený v oznámení podľa § 3 ods. 2, § 8 ods. 3, § 13 ods. 2 alebo 5.

Podľa § 5 ods. 3 zák. č. 235/2012 Z.z. v citovanom znení na účely odsekov 1 a 2 sa použije výsledok hospodárenia pred zdanením vykázaný podľa postupov účtovania upravených osobitným predpisom [odkaz na poznámku č. 13 pod čiarou - zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov].

Podľa § 5 ods. 4 zák. č. 235/2012 Z.z. v citovanom znení platí, že ak regulovaná osoba nevykazuje výsledok hospodárenia podľa odseku 3, na účely odsekov 1 a 2 sa použije výsledok hospodárenia pred zdanením vykázaný podľa medzinárodných účtovných noriem [odkaz na poznámku č. 14 pod čiarou - § 17a zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení zákona č. 547/2011 Z.z.] upravený podľa osobitného predpisu [odkaz na poznámku č. 15 pod čiarou - § 17 ods. 1 písm. c) zák. č. 595/2003 Z.z.].

Podľa § 7 zák. č. 235/2012 Z.z. v citovanom znení odvod sa vypočíta ako súčin sadzby odvodu a sumy základu odvodu, ktorá prevyšuje sumu základu odvodu podľa § 4 ods. 2.

Podľa § 8 ods. 1 zák. č. 235/2012 Z.z. v citovanom znení regulovaná osoba je povinná na základe písomného oznámenia podľa § 3 ods. 2, § 13 ods. 2, ods. 5, podľa odseku 3 alebo na základe rozhodnutia podľa odseku 4 zaplatiť odvod za každé odvodové obdobie do konca toho odvodového obdobia, za ktoré je povinná platiť odvod.

Podľa § 8 ods. 4 zák. č. 235/2012 Z.z. v citovanom znení platí, že ak výška odvodu uvedená v písomnom oznámení podľa § 3 ods. 2, § 13 ods. 2, ods. 5 alebo podľa odseku 3 nie je vypočítaná podľa tohto zákona, správca odvodu vydá rozhodnutie, v ktorom určí výšku odvodu. Regulovaná osoba je povinná platiť odvod na základe rozhodnutia podľa prvej vety, počnúc odvodovým obdobím nasledujúcim po kalendárnom mesiaci, v ktorom jej bolo rozhodnutie doručené.

Podľa § 8 ods. 6 zák. č. 235/2012 Z.z. v citovanom znení proti rozhodnutiu o určení odvodu podľa odseku 4 alebo zúčtovaniu odvodov podľa § 9 môže regulovaná osoba podať do ôsmich dní odo dňa doručenia rozhodnutia námietku písomne alebo ústne do zápisnice u správcu odvodu. Námietka môže smerovať len proti základu odvodu, výške odvodu alebo výške zúčtovania odvodov. Podanie námietky nemá odkladný účinok. Správca odvodu môže do 15 dní rozhodnúť o námietke, ak jej v plnom rozsahu vyhovie, inak v tejto lehote postúpi námietku na rozhodnutie Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky (ďalej len "finančné riaditeľstvo"), o čom bez zbytočného odkladu upovedomí regulovanú osobu.

Podľa § 9 ods. 5 zák. č. 235/2012 Z.z. v citovanom znení o výsledku zúčtovania odvodov správca odvodu vydá do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom mu bola predložená účtovná závierka podľa odseku 1, rozhodnutie o zúčtovaní odvodov, v ktorom uvedie výšku preplatku zo zúčtovania odvodov alebo výšku nedoplatku zo zúčtovania odvodov.

Podľa § 17 ods. 1 veta prvá a druhá zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení účtovná závierka je štruktúrovaná prezentácia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, poskytovaná osobám, ktoré tieto informácie využívajú (ďalej len "používateľa"). Účtovná jednotka zostavuje účtovnú závierku v prípadoch ustanovených týmto zákonom v štruktúre, ktorá nadväzuje na sústavu účtovníctva používanú v účtovnej jednotke.

Podľa § 17 ods. 9 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení informácie v účtovnej závierke musia byť pre používateľa užitočné, posudzujú sa z hľadiska ich významnosti a musia byť zrozumiteľné, porovnateľné a spoľahlivé.

Podľa § 17a ods. 6 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení na účtovné jednotky podľa odsekov 1 a 2 sa vzťahuje tento zákon, ak osobitné predpisy [odkaz na poznámku č. 22a pod čiarou - Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem (Mimoriadne vydanie Ú.v. EÚ, kap. 13/zv. 29; Ú.v. ES L 243, 11.9.2002) v znení nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 297/2008 z 11. marca 2008 (Ú.v. EÚ L 97, 9.4.2008). Nariadenie Komisie (ES) č. 1126/2008 z 3. novembra 2008, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy (Ú.v. EÚ L 320, 29.11.2008) v platnom znení] neustanovujú inak; to platí aj pre účtovné jednotky podľa odseku 3, ak sa rozhodnú zostavovať individuálnu účtovnú závierku podľa osobitných predpisov [opätovný odkaz na už citovanú poznámku č. 22a pod čiarou].

Podľa § 12 ods. 5 zák. č. 235/2012 Z.z. v citovanom znení odvod, preplatok zo zúčtovania odvodov a nedoplatok zo zúčtovania odvodov sa zahŕňa do základu dane z príjmov podľa osobitného predpisu [odkaz na § 17 ods. 1 písm. b) a c) zák. č. 595/2003 Z.z.].

Podľa § 17 ods. 1 písm. c) zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza

Podľa § 17 ods. 1 písm. b) a c) zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza

b) u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva [odkaz č. 1 na zák. č. 431/2002 Z.z.] z výsledku hospodárenia,

c) u daňovníka, ktorý na základe povinnosti podľa osobitného predpisu [opätovný odkaz č. 1 na zák. č. 431/2002 Z.z.] vykazuje výsledok hospodárenia v individuálnej účtovnej závierke [odkaz č. 77a) na § 17a zák. č. 431/2002 Z.z.] podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo, z tohto výsledku hospodárenia, upraveného spôsobom ustanoveným vo všeobecne záväznom právnom predpise vydanom Ministerstvom financií Slovenskej republiky (ďalej len "ministerstvo"), alebo z výsledku hospodárenia, ktorý by vyčíslil, ak by účtoval v sústave podvojného účtovníctva [opätovný odkaz č. 1 na zák. č. 431/2002 Z.z.], pričom na účely zistenia tohto výsledku hospodárenia je povinný viesť evidenciu v rozsahu a spôsobom ustanoveným pre sústavu podvojného účtovníctva [odkaz č. 1 na zák. č. 431/2002 Z.z.] a uchovávať ju podľa osobitného predpisu [odkaz č. 77b) na § 35 a § 36 zák. č. 431/2002 Z.z.]; ak pri zisťovaní základu dane daňovník uplatnil postup, pri ktorom sa vychádza z výsledku hospodárenia vykázanom v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo upravenom spôsobom ustanoveným vo všeobecne záväznom právnom predpise vydanom ministerstvom, takto uplatnený postup je daňovník povinný uplatňovať aj v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, [...]...

Podľa § 2 písm. i) zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve) daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t), v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak, [...]...

III.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

4. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako prvostupňový finančný orgán a správca odvodu konajúci v zmysle dotknutých ustanovení zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil podľa § 9 ods. 5 zák. č. 235/2012 Z.z. nedoplatok 11.298.797,52 € zo zúčtovania odvodov za odvodové obdobia v účtovnom období od 01.01.2015 do 31.12.2015 (ďalej tiež „nedoplatok“, resp. „odvodové obdobie“). Súčasne uložil žalobcovi povinnosť nedoplatok zaplatiť do 15 dní.

5. Určenie nedoplatku preskúmaným rozhodnutím predchádzali nasledujúce úkony žalobcu:

- dňa 28.07.2016 doručil písomné oznámenie o zmene základu odvodu (§ 8 ods. 3 zák. č. 235/2012), v ktorom zdôraznil, že

o mal predĺženú lehotu na podanie daňového priznania do 30.09.2016,

o základom odvodu je výsledok hospodárenia pred zdanením vykázaný podľa Medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo platné v EÚ (International Financial Reporting Standards) - tiež ďalej „IFRS“, resp. „IAS/IFRS“,

- dňa 30.09.2016 predložil žalobca účtovnú závierku z rovnakého dňa a

- dňa 21.10.2016 zaslal Oznámenie z 21.10.2016 významných skutočností vplývajúcich na zúčtovanie Odvodu podľa zákona č. 235/2012 Z.z. za odvodové obdobia od 1. januára 2015 do 31. decembra 2015" (č.l. 19 - ďalej len „oznámenie o skutočnostiach“) tiež z rovnakého dňa, pričom žalobca najmä uviedol, že

o základom odvodu je výsledok hospodárenia pred zdanením vykázaný podľa IFRS, z ktorého má byť určená výška odvodu,
o spĺňa podmienky pre aplikáciu § 5 ods. 3 zák. č. 235/2012 Z.z. pre vyčíslenie základu odvodu a
o nie je splnená hypotéza § 5 ods. 4 zák. č. 235/2004 Z.z., preto toto ustanovenie nemôže byť aplikovateľné,
o v zmysle výkladového pravidla „in dubio mittius“ je potrebné pri zúčtovaní odvodov vychádzať z IFRS výsledku hospodárenia,
o po prehodnotení niektorých rezerv (boli vytvorené pred účinnosťou zák. č. 235/2012 Z.z.) došlo k ich rozpusteniu v sume okolo 400 miliónov € s tým, že toto účtovné zvýšenie sa do výsledku hospodárenia žalobcu nezahŕňa; v tomto prípade zdôraznil :
§ zákaz retroaktivity na činnosti pred účinnosťou zákona o osobitnom odvode,
§ rozpustenie rezerv nepredstavuje dosahovanie výnosov žalobcu,
§ nedošlo k zníženiu základu odvodu žalobcu počas účinnosti zák. č. 235/2012 Z.z.,
§ odkaz na rozlišujúce ustanovenie § 17 ods. 23 a § 20 zák. č. 595/2003 Z.z. pre rezervy, ktorých tvorba sa nepovažuje za daňový výdavok, a rezervami, ktoré daňovým výdavkom sú,
o minimálne v časti výnosov plynúcich z dodávky elektriny nemôže žalovaný aplikovať zák. č. 235/2012 Z.z., nakoľko
§ odporuje Smernici Európskeho parlamentu a Rady č. 2009/72/ES z 13. júla 2009 o spoločných pravidlách pre vnútorný trh elektrinou, ktorou sa zrušuje smernica č. 2003/54/ES (ďalej len „Tretia elektroenergetická smernica“),
§ prijať opatrenia rozporné s cieľom plného otvorenia trhu s elektrinou je možné pod podmienkou, že tieto opatrenia musia spĺňať prísne kritéria s odkazom napríklad na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) z 20. apríla 2010 sp.zn. C-265/08 vo veci Federutility a spol.,
§ hoci zák. č. 235/2012 Z.z. bráni plnému otvoreniu trhu s elektrinou, tak vyššie uvedené kritériá podľa žalobcu nespĺňa,
§ je diskriminačný, čo sa týka zaťaženie odvodom dodávok aj do zahraničia,
- dňa 28.10.2016 žalovaný uskutočnil ústne pojednávanie (č.l. 23) vo veci nazretia do daňového spisu žalobcu v súvislosti s vykonaním ročného zúčtovania odvodov podľa § 9 zák. č. 235/2012 Z.z.

6. Prostredníctvom údajov z vyššie uvedenej účtovnej závierky žalovaný v preskúvanom rozhodnutí načrtol výpočet nedoplatku pre jednotlivé základy odvodu podľa § 5 ods. 1 a § 4 ods. 2 zák. č. 235/2012 Z.z., ďalej výšku odvodu za rok 2015 (22.833.546,00 €) vymedzenú v zmysle § 7 citovaného zákona so zohľadnením výšky odvodu doteraz uhradeného žalobcom.

7. Žalovaný na argumenty uvedené v časti oznámenia o skutočnostiach označenej žalobcom ako „Relevantný výsledok hospodárenia“ a v časti označenej ďalej žalobcom ako „Rozpustenie rezerv“ reagoval najmä s poukazom na dôvodovú správu k zák. č. 235/2012 Z.z. tak, že základom odvodu je suma výsledku hospodárenia pred zdanením uvedená na riadku č. 100 daňového priznania k dani z príjmov žalobcu. Toto spresnil tým, že regulovaná osoba pri vyčíslení základu odvodu podľa § 5 ods. 3 a 4 zák. č. 235/2012 Z.z. vychádza z údaju výsledku hospodárenia uvedeného v daňovom priznaní právnickej osoby:

i. v tabuľke G2 - výsledok pre sústavu podvojného účtovníctva alebo
ii. v tabuľke G3 - úprava výsledku hospodárenia vykázaného v individuálnej účtovnej závierke podľa IFRS, tzv. prevodovým mostíkom.

8. Súčasne žalovaný poukázal na argumentáciu žalobcu uvedenou v oznámení o skutočnostiach, že zák. č. 235/2012 Z.z. neobsahuje výslovne mechanizmy, ktoré by na účely zúčtovania odvodu „očistili“ výsledok hospodárenia o čisto účtovne navýšené sumy, ako je napríklad rozpustenie rezerv vytvorených v predchádzajúcich účtovných obdobiach.

9. K tejto argumentácii žalovaný uviedol, že výsledok hospodárenia vychádza z účtovníctva žalobcu ako účtovnej jednotky. Účtovná jednotka zaúčtuje v príslušnom účtovnom období správne, úplne a preukázateľne všetky účtovné záznamy podľa § 8 zák. č. 431/2002 Z.z. Neúčtovne sa upravuje len základ dane v súlade s príslušnými ustanoveniami zák. č. 595/2003 Z.z.

10. V súvislosti s uvedeným žalovaný tiež zdôraznil, že upraviť základ odvodu o položky, t.j. - znížiť základ odvodu vypočítaného podľa § 5 ods. 4 zák. č. 235/2012 Z.z. o sumu rozpustenej a nepoužitej rezervy vytvorenej v predchádzajúcich účtovných obdobiach alebo - považovať za základ odvodu výsledok hospodárenia vykázaný podľa IFRS, t.j. uplatniť na vyčíslenie základu odvodu § 5 ods. 3 zák. č. 235/2012 Z.z., ktoré citovaný zákon neupravuje a ani neobsahuje a ktoré navrhuje žalobca, by bolo v rozpore s dodržiavaním zák. č. 235/2012 Z.z. a zásadou zákonnosti pri správe daní a v rozpore s prameňmi práva Slovenskej republiky a prameňmi práva Európskej únie (ďalej tiež „EÚ“).

11. Ďalej žalovaný k časti oznámenia o skutočnostiach označenej žalobcom ako „Rozpor so smernicami EÚ“ a k časti označenej žalobcom ako „Nezákonnosť zákona o osobitnom odvode“ najmä s poukazom na možný rozpor zák. č. 235/2012 Z.z. s právom EÚ (konkrétne s Treťou elektroenergetickou smernicou), zaujal negatívne stanovisko.

12. S poukazom na ustanovenie § 4 ods. 3 písm. c) zákona č. 333/2011 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov a na § 6 ods. 6 zákona 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 žalovaný zdôraznil, že o nesúlade zák. č. 235/2012 Z.z. s právom EÚ, konkrétne so smernicou EÚ alebo právom Slovenskej republiky nie je oprávnený konať a rozhodovať daňový úrad, ani finančné riaditeľstvo, a ani ministerstvo ako predkladateľ uvedeného zákona o osobitnom odvode, ale orgány na to v rámci svojich kompetencií oprávnené podľa osobitných predpisov.

13. Vo vzťahu k časti oznámenia o skutočnostiach označenej žalobcom ako „Záver“ a k jeho argumentácii spochybňujúcu nezákonnosť zák. č. 235/2012 Z.z. s ústavou Slovenskej republiky a s právom Európskej únie, žalovaný poukázal na vyjadrenie zákonodarcu, že zák. č. 235/2012 Z.z. je v súlade s ústavou Slovenskej republiky, ústavnými zákonmi, inými zákonmi a ostatnými všeobecne záväznými právnymi predpismi Slovenskej republiky, s právom EÚ únie a s medzinárodnými zmluvami, ktorými je Slovenská republika viazaná.

14. Tiež sa žalovaný vyjadril k otázke úplnosti daňového spisu, ktorú vzniesol zamestnanec žalobcu počas nahliadania do uvedeného spisu, žalovaný zdôraznil, že predložil žalobcovi všetky dokumenty a dôkazy, ktorými v čase nahliadania do daňového spisu disponoval. Keďže žalobca počas nahliadania oznámil žalovanému, že sa vyjadrí v čo najkratšom čase, najneskôr do 04.11.2016, tak toto vyjadrenie z hľadiska termínu jeho predloženia žalobca vyhodnotil v tom duchu, že nemá vplyv na rozhodnutie o zúčtovaní odvodov za odvodové obdobie roku 2015.

IV.

Konanie na správnom súde

A)

15. Proti preskúmanému rozhodnutiu (bolo mu doručené dňa 03.11.2016) podal žalobca postupom podľa Správneho súdneho poriadku na Krajský súd v Bratislave všeobecnú správnu žalobu z 10.11.2016 spolu so žiadosťou na priznanie odkladného účinku.

16. Krajský súd v Bratislave konajúci v zmysle ustanovenie § 10 a § 19 S.s.p. ako správny súd na základe urgencie žalobcu zo dňa 15.11.2016 (č.l. 32) uznesením zo dňa 18.11.2016 č.k. 1S/254/2016-34 odložil vykonateľnosť preskúmaného rozhodnutia do právoplatného skončenia konania vo veci samej.

B)

17. Ďalej žalobca prostredníctvom podania z 23.12.2016 označeného ako Doplnenie všeobecnej správnej

žaloby z 10. novembra 2016 (ďalej tiež „doplnenie žaloby“ - čl. 41) doručil dňa 23.12.2016 správne súdu

1) žiadosť v zmysle § 100 ods. 1 S.s.p. v spojení s čl. 125 ods. 1 písm. a) a čl. 130 ods. 1 písm. d) Ústavy Slovenskej republiky o podanie ústavnej sťažnosti na posúdenie súladu nasledujúcich ustanovení § 3 ods. 1, 3 a 4, § 4 ods. 1, 3 a 7, § 5 ods. 1 až 4 a § 13 ods. 1 a 3 zák. č. 235/2012 Z.z. s článkom 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 Slovenskej republiky ako aj s článkom 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 (ďalej len „Listina slobôd“); tiež s článkom 16, 17, 20, 21 a 52 ods. 1 Charty základných práv Európskej únie; a následne s článkom 14 a 18 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a tiež článku 1 Dodatkového protokolu č. 1 k uvedenému Dohovoru, resp.

2) žiadosť v zmysle ustanovenia § 100 ods. 1 písm. c) S.s.p. v spojení s článkom 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej tiež „ZFEÚ“) na predloženie nasledujúcich prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru :

a) Má sa Tretia elektroenergetická smernica vykladať tak, že jej cieľu odporuje právna úprava členského štátu ako je tá, o ktorú ide vo veci samej, zavádzajúca osobitné opatrenie, spočívajúce v odvodovej povinnosti držiteľov povolenia na výkon činnosti v elektroenergetike („regulované subjekty“), vrátane držiteľov povolenia na dodávku elektriny vydaného príslušným regulačným orgánom daného členského štátu („Úradom“), určenej v závislosti od ich hospodárskeho výsledku, vrátane hospodárskeho výsledku dosiahnutého z ich činností vykonávaných v zahraničí, ktorá

i) ovplyvňuje slobodu držiteľov povolenia na dodávku elektriny vydaného Úradom nastaviť plne konkurenčnú cenu za dodávku elektriny na zahraničných trhoch s elektrinou, a teda tiež konkurenčný proces na týchto trhoch;

ii) sťažuje držiteľovi povolenia na dodávku elektriny vydaného Úradom konkurencieschopnosť voči zahraničným dodávateľom vykonávajúcim dodávky na slovenskom trhu s elektrinou, ak obaja dodávajú aj elektrinu na určitom zahraničnom trhu, pretože zahraničný dodávateľ nemá dodávku elektriny v zahraničí zaťaženú takouto odvodovou povinnosťou;

iii) odrádza nových súťažiteľov od vstupu na trh dodávky elektriny v Slovenskej republike, ako aj v zahraničí, pretože takáto odvodová povinnosť by zaťažovala aj ich výnosy z neregulovaných činností, a to aj vtedy, keď by následne v určitom období síce držali povolenie na dodávku elektriny, ale ich výnosy z dodávky elektriny boli nula;

iv) má schopnosť primäť slovenských dodávateľov elektriny držiacich povolenie na dodávku elektriny vydaného Úradom, aby požiadali Úrad o jeho zrušenie, resp. zahraničných dodávateľov elektriny, aby požiadali o zrušenie povolenia na dodávku elektriny vydané jeho domovským regulačným úradom, pretože zrušenie povolenia na dodávku elektriny je jediným spôsobom, akým sa určitá osoba môže zbaviť statusu regulovanej osoby podľa predmetnej právnej úpravy, ak táto osoba nechce mať zaťažené aj príjmy zo svojich iných činností?

b) Má sa Tretia elektroenergetická smernica vykladať tak, že do skupiny opatrení, ktoré Tretia elektroenergetická smernica umožňuje členskému štátu prijať, aj keby mali ísť proti cieľu Tretej elektroenergetickej smernice, nespadá osobitné opatrenie, ako je to, o ktoré ide vo veci samej, spočívajúce v odvodovej povinnosti regulovaných subjektov, vrátane držiteľov povolenia na dodávku elektriny vydaného Úradom, určenej v závislosti od ich hospodárskeho výsledku, vrátane hospodárskeho výsledku dosiahnutého z ich činností vykonávaných v zahraničí, nakoľko predmetné opatrenie nepredstavuje prostriedok na boj proti zmene klímy ani prostriedok súvisiaci s bezpečnosťou dodávky elektriny, resp. prostriedok na dosiahnutie iného cieľa sledovaného Treťou elektroenergetickou smernicou?

c) Má sa Tretia elektroenergetická smernica vykladať tak, že právna úprava členského štátu ako je tá, o ktorú ide vo veci samej, zavádzajúca osobitné opatrenie spočívajúce v odvodovej povinnosti regulovaných subjektov, vrátane držiteľov povolenia na dodávku elektriny vydaného Úradom, určenej v závislosti od ich hospodárskeho výsledku, vrátane hospodárskeho výsledku dosiahnutého z ich činností vykonávaných v zahraničí, nespĺňa ani požiadavky transparentnosti, a tiež nediskriminácie a rovnosti prístupu k zákazníkom v zmysle čl. 3 Tretej elektroenergetickej smernice, pretože zaťažuje držiteľovi povolenia na dodávku elektriny vydaného Úradom aj výnosy (z dodávky elektriny alebo z iných činností)

zo zahraničia, avšak držiteľovi povolenia na dodávku elektriny na základe „pasportizácie“ povolenia na dodávku elektriny vydaného v jeho domovskom štáte zaťažuje len výnosy zo Slovenskej republiky?

18. Podaním označeným ako Vyjadrenie z 31.01.2017 k Doplneniu žaloby (ďalej tiež „vyjadrenie k doplneniu“ - č.l. 64) žalovaný zaujal stanovisko k jednotlivej doplňujúcej argumentácii žalobcu, t.j. či - sa žalobca stal regulovanou osobu v zmysle zák. č. 235/2012 Z.z.,
o argumentácia žalobcu je podľa žalovaného zavádzajúca,
o vo svojich oznámeniach toto žalobca potvrdzoval,
- mal žalovaný ako základ odvodu použiť IFRS výsledok hospodárenia žalobcu
o žalovaný nemal dôvod údaje, ktoré uviedla regulovaná osoba v oznámení podanom podľa § 13 zák. č. 235/2012 Z.z. preverovať a ani mu túto povinnosť zákon o osobitnom odvode neustanovuje,
- a tiež k navýšeniu základu odvodu v dôsledku rozpustenia časti rezerv
o rezerva predstavuje záväzok s neurčitým časovým vymedzením alebo výškou, ktorý v budúcnosti zníži účtovnej jednotke jej ekonomické úžitky,
o pri účtovaní rezerv účtovná jednotka postupuje podľa IAS 37,
o IAS 37 vyžaduje pri stanovení výšky rezerv zobrať do úvahy riziká a neistoty, a tiež budúce udalosti (zmeny v zákonoch a technologické zmeny),
o rezervy majú byť revidované ku koncu každého vykazovaného obdobia a upravené tak, aby odzrkadľovali aktuálny najlepší odhad
o poznámky k individuálnej účtovnej závierke za rok 2015 nepreukazujú dostatočne a ani popisným spôsobom hodnoverne nezdôvodňujú ako vznikol rozdiel.
Podľa § 13 ods. 4 zák. č. 235/2012 Z.z. v citovanom znení osoba alebo organizačná zložka zahraničnej osoby, ktorá k 1. septembru 2012 má oprávnenie na výkon činnosti uvedenej v § 3 ods. 1 písm. a) a ktorej pomer výnosov z činnosti v oblasti podľa § 3 ods. 1 písm. a) za účtovné obdobie pred účinnosťou tohto zákona dosiahol aspoň 50% celkových výnosov tohto účtovného obdobia, sa považuje za regulovanú osobu podľa tohto zákona. Takej regulovanej osobe vzniká povinnosť platiť odvod, počnúc odvodovým obdobím, ktorým je september 2012, ak jej výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred účinnosťou tohto zákona dosiahol aspoň sumu základu odvodu podľa § 4 ods. 2. Za účtovné obdobie podľa predchádzajúcich viet sa považuje účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce účinnosti tohto zákona, za ktoré vznikla povinnosť zostaviť riadnu účtovnú závierku a predložiť ju spolu s daňovým priznaním 17) v lehote, ktorá uplynula pred účinnosťou tohto zákona.

19. Vo vzťahu k tvrdenému rozpore s právom EÚ únie žalovaný zdôraznil, že osobitný odvod má charakter priamej platby, ktorej zavedenie je výlučne v kompetencii členského štátu, a preto nemožno aplikovať na tento prípad Tretiu elektroenergetickú smernicu, ktorej základným cieľom je zabezpečiť otvorenie trhu s elektrinou v Európskej únii. Záverom žalovaný konštatoval, že nie je dôvod predmetné konanie, tak ako to navrhuje žalobca, prerušiť.

C)

20. Na hore uvedené podanie žalovaného (Vyjadrenie z 31.01.2017) zareagoval žalobca svojou replikou (č.l. 75) z 03.02.2017, prostredníctvom ktorej sa žalobca vyjadril k
- určeniu základu odvodu,
- protiústavnosti zahrnutia hodnoty, o ktorú sa zvýšil výsledok hospodárenia žalobcu v dôsledku rozpustenia časti jej rezerv do základu odvodu,
o žalobca prezentoval už v oznámení o skutočnostiach svoje nesúhlasné argumenty,
o prvotné vykázanie rezerv ovplyvnilo hospodársky výsledok ešte pred účinnosťou zák. č. 235/2012 Z.z.,
o žalovaný je povinný dôkladne sa vysporiadať s vyššie uvedenou argumentáciou žalobcu pri výklade dotknutého zákonného ustanovenia, inak svoje rozhodnutie nesprávne právne odôvodnil,
- rozporu s právom Európskej únie,
- k nedostatočnému zisteniu skutkového stavu daňovým úradom a k odňatiu možnosti spoločnosti uplatniť si v konaní svoje procesné práva

D)

21. Následne správny súd posúdil zákonnosť preskúmaného rozhodnutia v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, ako aj konania, ktoré mu predchádzalo, a po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu, ako aj s obsahom písomných podaní účastníkov konania a po vypočutí zástupcov žalobcu a žalovaného dospel k záveru, že žaloba je dôvodná (č. 92 napadnutého rozsudku). Preto postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) S.s.p. v napadnutom rozsudku vyslovil, že preskúmané rozhodnutie zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie. Súčasne správny súd návrh na prerušenie konania zamietol.

Podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) S.s.p. správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak

c) vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,

d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov,

22. S poukazom na dotknuté ustanovenia Správneho súdneho poriadku a zák. č. 235/2012 Z.z. a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise žalovaného, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd (č. 111 až č. 115 napadnutého rozsudku) vyslovil názor, že z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia mu nie je zrejmé, či sa žalovaný vôbec zaoberal nasledujúcimi otázkami, a to či

- žalobca je alebo nie je regulovanou osobou podľa § 3 ods. 1 zák. č. 234/2012 Z.z.,

- žalobca bol držiteľom oprávnenia na regulovanú činnosť vydaným Úradom pre reguláciu v sieťových odvetviach, u ktorého by pomer výnosov takejto činnosti za relevantné účtovné obdobie dosiahol aspoň 50 % celkových výnosov daného účtovného obdobia, pričom bolo podľa správneho súdu potrebné zohľadniť tržby za roky 2011 - 2015, a tiež či

- žalovaný do výnosov z regulovanej činnosti žalobcu zahrnul výnosy dosiahnuté len na základe oprávnení na výkon regulovanej činnosti, alebo aj výnosy dosiahnuté z regulovanej činnosti dosiahnutých mimo územia Slovenskej republiky.

23. Skutočnosť, že žalovaný sa dodatočne vyjadril ku všetkým hore uvedeným nejasnostiam vo svojom vyjadrení k žalobe, správny súd (č. 125 napadnutého rozsudku) označil ako irelevantný postup pre preskúmanie rozhodnutí orgánov verejnej správy.

24. Správny súd ďalej nesúhlasil s odôvodnením žalovaného, že postupoval podľa zásady zákonnosti v zmysle čl. 3 ods. 1 Daňového poriadku, avšak súčasne sa žalovaný nijak nezaoberal samotným znením § 5 ods. 3 a 4 zák. 235/2012 Z.z. (č. 122 napadnutého rozsudku). Naopak jeho povinnosťou v zmysle Daňového poriadku bolo správnosť tohto postupu skúmať podľa § 8 ods. 4 zák. č. 235/2012 Z.z. s dôsledkom nesprávnosť postupu žalobcu korigovať vydaním rozhodnutia.

25. Vo vzťahu k rezervám, ktoré boli vytvorené z výnosov dosiahnutých ešte pred účinnosťou zák. č. 235/2012 Z.z., správny súd zdôraznil, že týmto postupom žalovaný v podstate vyrubil odvod aj z výsledkov hospodárenia období pred účinnosťou citovaného zákona. Tým sa mal podľa správneho súdu dopustiť konania v rozpore s princípom zákazu retroaktivity (č. 127 a č. 128 napadnutého rozsudku).

26. Čo sa týka Tretej elektroenergetickej smernice, táto ako súčasť práva Európskej únie má prednosť pred zákonom. Preto podľa správneho súdu žalovaný nebol oprávnený ustanovenia zák. č. 235/2012 Z.z. na žalovaného ako na elektroenergetický podnik aplikovať v rozsahu, v akom uvedený zákon odporuje Tretej elektroenergetickej smernici (č. 131 napadnutého rozsudku). Prístup žalovaného, že sa na jednej strane nezaoberal uvedeným nesúlalom, resp. rozpormi medzi Treťou elektroenergetickou smernicou a zák. č. 235/2012 Z.z., a na druhej strane iba formálne konštatoval, že dôvodová správa k zák. č. 235/2012 Z.z. stanoví, že tento zákon je v súlade s právom EÚ, tak toto správny súd vyhodnotil ako nepreskúmateľnosť rozhodnutia.

27. V závere napadnutého rozsudku (č. 139 až 145 napadnutého rozsudku) správny súd nevyhovел žiadosti o prerušenie konania v zmysle § 100 ods. 1 písm. c) S.s.p. z dôvodu nekonkrétnej formulácie prejudiciálnej otázky a neexistencie vnútorného presvedčenia predsedníčky senátu, že je nutné takýto návrh predložiť Súdному dvoru.

V.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

28. Ako je uvedené v záhlaví proti napadnutému rozsudku sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť spísanú zamestnancom žalovaného s požadovaným vysokoškolským právnickým vzdelaním druhého stupňa, v ktorej postupom podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p. vrátane nutnosti zohľadniť hore uvedenú povinnosť podľa odseku 2 zdôraznil nasledujúce sťažnostné body:

k § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.:

- hoci rozsudok má obsahovo 26 strán, tak samotná argumentácia k dôvodnosti žaloby je uvedená iba na necelých 4 stranách v IV. časti rozsudku,

o správny súd prevzal v celom rozsahu právnu argumentáciu žalobcu,

o vôbec sa nezaoberal vyjadreniami sťažovateľa,

k § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.: t.j. správny súd

- nesprávne (k bodom 98 a 99 napadnutého rozsudku) posúdil to, že suma uvedená v riadku r. 100 daňového priznania predstavuje

o základ odvodu podľa § 5 ods. 1 zák. č. 235/2012 Z.z. ako aj

o základ pre výpočet osobitného odvodu podľa § 7 zák. č. 235/2012 Z.z.,

- nesprávne (k bodu 103 napadnutého rozsudku) posúdil to, že

o rozdielne účtovanie (náplň súm) výdavkov narastajúcim spôsobom podľa § 17, resp. § 17a zák. č. 431/2002 Z.z. vedie k rozdielnym výsledkom,

§ nutné vykonať podľa § 5 ods. 4 235/2012 Z.z. úpravu pri účtovaní podľa IFRS,

- nesprávne (k bodom 107 až 110 napadnutého rozsudku), t.j. v znení účinnom od 31.12.2016 aplikoval text zák. č. 235/2012 Z.z., avšak

o preskúmané rozhodnutie sa vzťahuje na odvodové obdobie roku 2015,

o vôbec sa nezmenil o rozhodujúcom ustanovení § 3 ods. 4 zák. č. 235/2012 Z.z. v znení účinnom do 30.12.2016,

- prihliadol (k bodom 113 až 118, 120 a 121 napadnutého rozsudku) k dodatočnému žalobnému bodu, že preskúmané rozhodnutie neobsahuje zmienku o tom, že žalobca je regulovanou osobou

o sťažovateľ nemal zo správania žalobcu v konaní a ani nemá pochybnosti o tom, že žalobca nie je regulovanou osobou,

§ zákon o osobitnom odvode „ponechal“ na posúdenie každej osoby, či podmienky § 3 ods. 1 písm. a) a b) zák. č. 235/2012 Z.z. spĺňa a či urobí „samovyrúbenie“ odvodu,

§ takto postupoval žalobca, nakoľko podľa § 3 ods. 2 zák. č. 235/2012 Z.z. doručil v určenej lehote oznámenie o platení odvodu,

§ počnúc prvým odvodovým obdobím, ktorým bol september 2012,

o nesplnenie tejto podmienky žalobca zdôvodnil tým, že za roky 2011-2015 dosahoval výnosy za predaj elektriny do zahraničia (Nemecko, Poľsko, Maďarsko, Česká republika) inak ako na základe oprávnenia na výkon regulovanej činnosti vydaným Úradom,

§ správny súd sa s týmto nejasným tvrdením žalobcu vôbec nezaoberal,

o zák. č. 235/2012 Z.z. neupravoval následné zrušenie postavenia regulovanej osoby v prípade, že táto osoba v ďalších obdobiach nedosiahla výnosy z regulovanej činnosti vo výške 50 % celkových výnosov za príslušné účtovné obdobie,

- nesprávne sa stotožnil (k bodom 122 až 125 napadnutého rozsudku) s tvrdením žalobcu, že spĺňa podmienky na uplatnenie § 5 ods. 3 zák. č. 235/2012 Z.z.,

o toto je v príkrom rozpore so zásadami správy daní,

o pri správnom vyčíslení základu odvodu je regulovaná osoba účtujúca podľa IAS/ IFRS, a toto aj žalobca nespochybňoval, povinná postupovať podľa § 5 ods. 4 zák. č. 235/2012 Z.z.,

o osobitným predpisom na úpravu výsledku hospodárenia je Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/011053/2006-72 z 15. februára 2006 (pod č. 12/2006 F.s.), ktorým sa ustanovuje spôsob úpravy výsledku hospodárenia vykázaného daňovníkom v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo,

§ toto má potvrdzovať text dôvodovej správy k návrhu § 5,

o sťažovateľ následne podrobne odôvodnil spôsob výpočtu výsledku hospodárenia pred zdanením po

úprave prevodovým mostíkom (str. 7 kasačnej sťažnosti na č.l.),
o totožný právny názor mal vysloviť aj Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) v
bodoch 104 až 108 rozsudku sp.zn. 5Sžf/26/2016 zo dňa 26. januára 2017 (ďalej tiež „rozsudok
5Sžf/26/2016“), kde sa s problematikou a účelom zavedenia prevodných mostíkov zaoberal,
- len sa „okrajovo“ zaoberal (k bodom 126 a 127 napadnutého rozsudku) problematikou rozpustenia
rezerv vytvorených v predchádzajúcich účtovných obdobiach
o toto predstavuje základný problém pri vyčíslení základu odvodu podľa § 5 ods. 4 zák. č. 235/2012
Z.z.,
§ rezerva na očakávané záväzky podľa Opatrenia MF SR č. 23 054/2002-92 (č. 4/2003 F.s.), ktorým sa
ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich
v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (ďalej len „Postupy účtovania“),
predstavuje záväzok s neurčitým časovým vymedzením alebo výškou,
o nemožno súhlasiť so žalobcom ako aj so správnym súdom, že išlo len o „čisto účtovné“ alebo umelé
zvýšenie výsledku hospodárenia o sumu rozpustených rezerv,
o z Poznámok k individuálnej účtovej závierke za rok 2015 nie je dostatočne preukázané zdôvodnené
rozpustenie rezerv k záväzkom súvisiacich predovšetkým s vyradovaním a likvidáciou
jadroenergetických zariadení a ukladaním vyhoreteho paliva, ako aj s ukončovaním prevádzky
jadroenergetických zariadení, ktorá predstavuje nosnú sumu tvorby aj rozpustenia rezerv na obdobie
od 1 do 100 rokov pri súčasnej technológii (str. 8 kasačnej sťažnosti, resp. č.l. 136),
- nesprávne vyhodnotil (k bodom 128, 135 a 136 napadnutého rozsudku) konanie sťažovateľa, že je
rozpore s princípom zákazu retroaktivity,
o ide o vyrubenie osobitného odvodu žalobcovi aj na zvýšenú časť rozpustenia rezerv vytvorených pred
účinnosťou zák. č. 235/2012 Z.z.,
- nejasným spôsobom upozornil (k bodom 129, 130 a 131 napadnutého rozsudku) sťažovateľa na
nutnosť konformného výkladu,
o správny súd vôbec nekonkretizoval, v ktorých konkrétnych ustanoveniach zák. č. 235/2012 Z.z.
odporuje Tretej elektroenergetickej smernici, hoci ju v odôvodnení aplikoval,
o v tejto súvislosti poukázal na jej čl. 3 ods. 1, podľa ktorého boli členské štáty zaviazané na
zabezpečenie, aby elektroenergetické podniky fungovali v súlade so zásadami tejto smernice,
o odvod nemá charakter dane, nakoľko je zdrojom podľa § 12 ods. 3 a 4 zák. č. 235/2012 Z.z.
osobitných štátnych aktív.

29. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný
súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol, alternatívne aby napadnuté
rozhodnutie zrušil a vec vrátil krajskému súde na ďalšie konanie a rozhodnutie. Zároveň sťažovateľ
navrhol, aby kasačný súd žiadnemu z účastníkov nepriznal právo na náhradu trov konania.

B)

30. Žalobca predložil kasačnému súde vyjadrenia zo 04.05.2017 (č.l. 144) rozdelené do častí I. až IV. a
viacerých podskupín. V častiach I. a II. vyjadrenia žalobca zrekapituloval priebeh doterajších konaní.

31. Ďalej žalobca v časti III. pod písmenom A) (v rozsahu odsekov 15 až 22) prezentoval svoju
argumentáciu o neprípustnosti kasačnej sťažnosti pri dôvode subsumovanom pod § 440 ods. 1 písm. f)
S.s.p. Žalobca naopak s poukazom napríklad na uznesenie Najvyššieho súdu zo dňa 06. marca 2017,
sp.zn. 3 Cdo 26/2017 argumentoval, že nedostatok riadneho odôvodnenia nezakladá vadu konania podľa
§ 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., pretože „nejde o nesprávny procesný postup súdu znemožňujúci strane,
aby uskutočňovala jej patriace procesné práva akej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý
proces.

32. Tiež žalobca v uvedenom texte odôvodnil, prečo označil v súlade s textom Zjednocujúceho
stanoviska Najvyššieho súdu prijatého vo forme uznesenia zo dňa 06. marca 2017 sp.zn. 3 Cdo 26/2017
neprípustnosť kasačnej žaloby pri dôvode podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.

33. Následne žalobcu zaujal stanovisko k tvrdeniu sťažovateľa (odseky 23 až 29 vyjadrenia), že správny

súd na predmetnú vec aplikoval výhradne znenie zák. č. 235/2012 Z.z. neúčinné do 31. decembra 2016, v dôsledku čoho mal aplikovať na danú vec nesprávne znenie.

34. Rovnako žalobca podporil (odseky 32 až 35 vyjadrenia) právny záver správneho súdu, že preskúvané rozhodnutie je nepreskúmateľné, nakoľko z odôvodnenia preskúvaného rozhodnutia nie je zrejmé, či sa sťažovateľ zaoberal otázkou, či žalobca je regulovanou osobou. V uvedenej súvislosti zdôraznil, že sťažovateľ na str. 3 kasačnej sťažnosti kritizoval správny súd, že mal vziať do úvahy aj fakty uvedené v jeho vyjadrení z 31. januára 2016, a nie iba skonštatovať, že vyjadrenie nie je predmetom preskúvania rozhodnutia.

35. Ďalej žalobca uviedol (odseky 36 až 57 vyjadrenia), že správny súd správne uzavrel, že preskúvané rozhodnutie je nepreskúmateľné, nakoľko z jeho odôvodnenia nie je zrejmé, či sa sťažovateľ zaoberal otázkou, či žalobca je regulovanou osobou. K samotnej otázke posúdenia statusu regulovanej osoby, žalobca polemizoval s názorom sťažovateľa, že toto posúdenie postavenia osoby zák. č. 235/2012 Z.z. mal „ponechať“ na posúdenie každej osoby, ktorá po vyhodnotení podmienok uvedených v § 3 ods. 1 písm. a) a b) uvedeného zákona mala sama posúdiť, či je alebo nie je regulovanou osobou.

36. V rámci uvedených argumentov sa žalobca aj zaoberal s tvrdením sťažovateľa, že správny súd mal údajnú povinnosť preverovať dodávky žalobcu elektriny do zahraničia, že pokiaľ sa osoba raz stala regulovanou osobou, potom neprestane ňou byť ani vtedy, ak neskôr jej výnosy z regulovanej činnosti nedosiahnu 50% z celkových výnosov. Tiež žalobca zdôraznil, že neobstojí argument sťažovateľa, že otázkou, či žalobca je alebo nie je regulovanou spoločnosťou, nakoľko išlo o skutočnosť všeobecne známu, resp. známu sťažovateľovi z jeho úradnej činnosti, a to aj s odkazom na údaje z účtovníctva.

37. Osobitné miesto venoval žalobca výkladovým rozdielom medzi ust. § 5 ods. 3 a 4 zák. č. 235/2012 Z.z. S odkazom na to, že vedie účtovníctvo podľa zák. č. 431/2002 Z.z. podľa IFRS štandardov, prezentoval podrobnú analýzu možností, ako (pre účely zistenia základu dane z príjmov) má transformovať výsledok hospodárenia podľa IFRS štandardov pre účely § 17 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z.

38. Vo vzťahu k zahrnutiu rezerv do základu odvodu za rok 2015 sťažovateľom (odseky 71 až 78) žalovaný podporil správnosť záverov správneho súdu napríklad poukazom na obdobný prípad zdaňovania vyplácania podielov na zisku (napr. dividend). Najmä uviedol, že pre výklad je podstatné to, kedy k vytvoreniu rezerv došlo, nakoľko tieto boli podľa žalobcu tvorené z výnosov žalobcu, vrátane z výnosov z regulovanej činnosti. Ak išlo o výnosy z rokov predchádzajúcich roku zavedenia odvodu, tak zaťaženie takýchto výnosov z rokov predchádzajúcich roku zavedenia odvodov je retroaktívne.

39. Tiež pri tomto využil text Opatrenia Ministerstva financií (§ 5 ods. 2 bez bližšej špecifikácie), podľa ktorého „Výsledok hospodárenia podľa § 1 ods. 1 sa za zdaňovacie obdobie, v ktorom došlo k použitiu alebo zrušeniu rezervy, zníži o sumu použitej alebo zrušenej rezervy, ktorá bola tvorená na náklad uznaný podľa zákona za daňový výdavok, ak sa pri tvorbe tejto rezervy upravil výsledok hospodárenia podľa odseku 1.“

40. Žalobca zásadne trval na tom, že sťažovateľ mal pri aplikácii zák. č. 235/2012 Z.z. vykonať jeho ústavne konformný výklad. Napriek vyššie uvedenému, podľa žalobcu sťažovateľ v kasačnej sťažnosti opäť uvádza, že je povinný postupovať len podľa prezumpcie ústavnosti, pričom prvý krát odkazuje na rozsudok 5 Sžf/26/2016. V tejto súvislosti žalobca uviedol (odseky 83 a 84 vyjadrenia), že „Rozsudok z 26. januára 2017 mal podľa Spoločnosti zohľadniť aj ústavnú judikatúru (vrátane tej, ktorú citoval Správny súd), ktorá adresuje zásadu ústavne konformného výkladu. Tým, že Rozsudok z 26. januára 2017 sa s ňou nevysporiadal, máme zato, že nemôže byť vo veci smerodajný. Navyše, Rozsudok z 26. januára 2017 celkom zjavne nesprávne tvrdí, že neexistuje právny základ na použitie ústavne konformného výkladu 48. Takýmto právnym základom nepochybne je čl. 152 ods. 4

Ústavy.

41. Ďalšiu osobitnú pozornosť venoval žalobca aj skutočnosti, že preskúmané rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, nakoľko sa sťažovateľ v preskúmanom rozhodnutí vôbec nezaoberal argumentáciou žalobcu, že aplikácia zák. č. 235/2012 Z.z. je v rozpore s právom EÚ (odseky 90 až 106 vyjadrenia), a to minimálne v časti výnosov plynúcich z dodávky elektriny. Naopak správny súd v napadnutom rozsudku potvrdil, že sťažovateľ sa touto argumentáciou vecne nezaoberal.

42. V tejto súvislosti žalobca vyzdvihol postreh sťažovateľa, že „Tretia elektroenergetická smernica zaviazala členské štáty, aby zabezpečili, aby elektroenergetické podniky fungovali v súlade so zásadami tejto smernice s cieľom dosiahnuť konkurencieschopný, bezpečný a vzhľadom na životné prostredie udržateľný trh s elektrinou, a aby elektroenergetické podniky neboli diskriminované z hľadiska ich práv alebo povinností.“

43. Avšak, hoc článok 3 Tretej elektroenergetickej smernice umožňuje členským štátom prijať vhodné opatrenia, ktoré síce bránia účinnému otvoreniu trhu s elektrinou v EÚ, tak aj sťažovateľ uznal, že odvod takýmto prípustným opatrením zmysle článku 3 Tretej elektroenergetickej smernice nie je. V tejto súvislosti žalobca poukázal na svoje vyjadrenie adresované správne mu súdu prostredníctvom časti III. písmeno D) Doplňenia žaloby.

44. V nadväznosti na vyššie vyslovený názor, žalobca nesúhlasil s názorom sťažovateľa, že odvod má charakter priamej platby, ktorej zavedenie je výlučne v kompetencii členského štátu a na tento prípad nemožno aplikovať Tretiu elektroenergetickú smernicu, čo opätovne sťažovateľ podporuje odkazom na rozsudok 5Sžf/26/2016. K tomu žalobca uviedol (odsek 99 vyjadrenia), že:

„Spoločnosť upozorňuje, že Daňovým úradom citovaný Rozsudok z 26. januára 2017 je v tejto súvislosti vnútorne rozporný, nakoľko sa v ňom na jednej strane uvádza, že odvod daňou nie je (viď jeho body 70 až 74) a súčasne, na druhej strane, že odvod daňou je (viď jeho body 94 a nasl.). Bez ďalšieho je nepochybne, že Odvod súčasne nemôže daňou byť aj nebyť. Ide o rozpor s elementárnym princípom logiky.“

Vzhľadom na uvedené žalobca opätovne vyhodnotil tento rozsudok, že nemôže byť považovaný v danej súvislosti za smerodajný.

45. K názoru sťažovateľa, že odvod nemá charakter dane ale ide o príjem štátneho rozpočtu, ktorý slúži na perspektívne vytvorenie účelovo určenej osobitej časti štátnych finančných aktív, žalobca (odseky 104 a 105 vyjadrenia) s odkazom tak na čl. 11 ods. 5 Listiny slobôd ako aj čl. 59 ústavy Slovenskej republiky uviedol, že umožňujú štátu ako suverénovi ukladať výlučne „dane a poplatky“.

46. Rozšírenie tohto oprávnenia na iné verejné dávky, ako napríklad „priame platby“, ktoré „nemajú charakter dane“ (a súčasne bez pochyb nie sú ani poplatkami) nie je podľa žalobcu možné. V súvislosti s uvedeným žalobca citoval nasledujúci text nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej tiež „Ústavný súd“) sp.zn. PL. ÚS 14/2014:

„Doslovný výklad ústavy SR neumožňuje rozšíriť úpravu čl. 59 na iné verejné dávky a príspevky. Ukladať možno iba dane a poplatky. Verejné dávky a príspevky, ktoré nemajú charakter daní a poplatkov, v súlade s čl. 59 vôbec nemožno ukladať. Irelevantné je, či sa iná verejná dávka alebo príspevok uloží zákonom, na základe zákona alebo celkom mimoprávne, lebo vždy pôjde o verejnú dávku odporujúcu Ústave SR.“

47. Záverom žalovaný navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol. Alternatívne žalobca navrhol, aby kasačný súd konanie prerušil a predložil v zmysle čl. 125 ods. 1 písm. a) v spojení s čl. 130 ods. 1 písm. d) zákona č. 460/1992 Zb. Ústavy Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov Ústavnému súdu návrh na konanie o súlade zák. č. 235/2012 Z.z. s článkom 59 ústavy v spojení s čl. 11 ods. 5 Listiny slobôd.

48. K vyjadreniu žalobca v prílohe doložil Zápisnicu o miestnom zisťovaní zo 14.02.2017.

VI.

Prejudiciálne konanie

A)

49. Za tejto situácie senát Najvyššieho súdu konajúci ako kasačný súd po zaslaní výzvy z 26. apríla 2018 žalobcovi, po oboznámení sa s jeho vyjadrením z 23. mája 2018 a po neverejnej porade, dospel k záveru, že pre ďalšie konanie vo veci samej v zmysle ústavno-konformného výkladu čl. 7 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky a súčasne zohľadnenia čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii za účelom výkladu dotknutých ustanovení práva EÚ je nutné predložiť prostredníctvom prerušujúceho uznesenia zo dňa 31. mája 2018 sp.zn. 1Sžfk/43/2017 Súdnemu dvoru hore uvedené prejudiciálne otázky (viď bod č. 17).

50. Pri formulácii a odôvodňovaní rozsahu prejudiciálnych otázok kasačný súd zohľadnil najmä mimoriadne technickú náročnosť skutkového stavu spojeného s otázkou výkazníctva v energetickom sektore. Pri tomto postupe kasačný súd zotráva na objasnení, za ktoré v plnom rozsahu nesie zodpovednosť účastník konania v rozsahu a podľa podmienok stanovených v § 103 ods. 1 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.

Podľa § 452 ods. 1 S.s.p. v citovanom znení na konanie na kasačnom súde sa primerane použijú ustanovenia druhej časti tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 103 ods. 1 in fine S.s.p. v citovanom znení účastníci konania sú povinní prispieť k tomu, aby sa dosiahol účel konania najmä tým, že pravdivo a úplne opíšu všetky potrebné skutočnosti, označia dôkazné prostriedky a dbajú na pokyny správneho súdu.

51. Spoločným základom a cieľom sledovaným prejudiciálnymi otázkami bolo to, či dotknuté ustanovenia Tretej elektroenergetickej smernice vo vzťahu k zákazu diskriminácie sa majú vykladať tak, že neumožňujú slovenskej právnej úprave, ktorá ustanovila osobitný odvod z výnosov z nielen domácich ale aj zahraničných činností, ktorý zaťažuje tieto subjekty vykonávajúce regulovanú činnosť na základe oprávnenia vydaného vnútroštátnym regulátorom, a to najmä subjekty, ktoré sú oprávnené na dodávku elektriny. Súčasne v uvedenom uznesení sa kasačný súd vysporiadal s nutnosťou odkladných účinkov kasačnej sťažnosti.

B)

51. Pred ukončením prejudiciálneho konania žalobca podaním z 27.09.2019 (Žiadosť spoločnosti Slovenské elektrárne, a.s. o prijatie opatrení v záujme zachovania hospodárnosti konania). Prostredníctvom tohto podania sa žalobca domáhal, aby kasačný súd vzhľadom na dĺžku konania presahujúcu dva roky svoj návrh na začatie prejudiciálneho konania vzal späť, aby sa mohol prednostne zaoberať otázkou namietaného nesúladu s vnútroštátnym právom a urýchlene rozhodnúť, a aby sa Kasačný súd opätovne obrátil na Súdny dvor, len ak by posúdenie namietaného nesúladu s vnútroštátnym právom nevedlo k zamietnutiu kasačnej sťažnosti.

52. Kasačný súd na požiadavku žalobcu reagoval listom zo dňa 09. októbra 2019, v ktorom objasnil, prečo nemôže žiadosti žalobcu vyhovieť. Ďalej na základe požiadavky adresovanej Súdnym dvorom Najvyšší súd doplnil zmenené označenie sťažovateľa.

C)

53. Pri príprave podkladov pre rozhodnutie o kasačnej sťažnosti kasačný súd za účelom dodržiavania princípu ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu sa oboznámil s obdobnou judikatúrou iných senátov, a to konkrétne s rozsudkom 5Sžf/26/2016 vo veci účastníkov eustream, a.s., Bratislava c/a 1/

Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty a 2/ Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, ako aj s pokračujúcim rozsudkom Najvyššieho súdu s rovnakými účastníkmi pod sp.zn. 5Sžf/1/2019 zo dňa 31. júla 2019 (ďalej tiež „rozsudok 5Sžf/1/2019“, resp. spoločne „dotknuté rozsudky Najvyššieho súdu“).

54. Kasačný súd iba poznamenáva, že rozsudok 5Sžf/1/2019 bol vydaný Najvyšším súdom v dôsledku nálezu Ústavného súdu sp.zn. IV. ÚS 416/2018 zo dňa 17. januára 2019, ktorý rozsudok 5Sžf/26/2016 zrušil, nakoľko po uplynutí lehoty na podanie odvolania dňa 28.11.2016, správca dane a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky dodali do spisu dokument s názvom „Výjadrenie“ v ktorom rozšírili dôvody odvolania. O tomto dokumente, ako ďalej uviedol Ústavný súd, Najvyšší súd spoločnosť eustream, a.s. neinformoval, nedoručil jej ho a neumožnil jej sa k nemu vyjadriť, pričom podľa tejto spoločnosti Najvyšší súd rozhodol primárne na základe dôvodov uvedených vo „Výjadrení“ uvedených daňových orgánov.

55. Pre kasačný súd zo skutkového stavu (spor najmä o zúčtovanie hospodárskeho výsledku podľa IFRS v prípade niektorých výnosov a nutnosti použiť prevodový účtovný mostík) ako aj z vnútroštátnych právnych noriem a dotknutých rozsudkov citujúcich právo EÚ (viď body č. 68. až 82. rozsudku 5Sžf/1/2019), a to najmä smernice 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 - ďalej tiež „Tretia plynárenská smernica“), je nesporné, že základ sporu tvorí uloženie povinnosti odvodu v zmysle zák. č. 235/2012 Z.z., ktorého ustanovenia sú však obidvomi žalobcami spochybňované pre tvrdený rozpor s právom EÚ. Iba zbežným porovnaním textu v ustanoveniach obidvoch nižšie uvedených článkov 3 smerníc, ktoré tvoria základ výkladového rámca tak pre vec rozhodnutú v rozsudku 5Sžf/1/2019 ako aj v tejto veci, kasačný súd dospel k záveru, že z legislatívne-právneho hľadiska ide o takmer identické ustanovenia. Samotnú obdobnosť nižšie uvedených ustanovení práva EÚ potvrdil aj Súdny dvor v rozsudku sp.zn. C-105/18 až C-113/18 zo dňa 07. novembra 2019 vo veci účastníkov UNESA a spol. pri aplikácii článku 3 ods. 1 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2009/72/ES z 13. júla 2009 o spoločných pravidlách pre vnútorný trh s elektrinou, ktorou sa zrušuje smernica 2003/54/ES.

A)

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

Podľa článku 3 ods. 2 Tretej elektroenergetickej smernice so zreteľom na príslušné ustanovenia zmluvy, najmä na jej článok 86, členské štáty môžu podnikom fungujúcim v odvetví elektroenergetiky z hľadiska všeobecného hospodárskeho záujmu uložiť povinnosti služby vo verejnom záujme, ktoré sa môžu vzťahovať na bezpečnosť, vrátane bezpečnosti dodávky, pravidelnosti, kvality a ceny dodávok a ochrany životného prostredia, vrátane energetickej účinnosti, energie z obnoviteľných zdrojov a ochrany klímy. Tieto povinnosti musia byť jasne definované, transparentné, nediskriminačné, overiteľné a pre elektroenergetické podniky Spoločenstva zaručujú rovnosť prístupu k národným spotrebiteľom. Vo vzťahu k bezpečnosti dodávky, riadeniu energetickej účinnosti/riadeniu na strane dopytu a v záujme plnenia cieľov v oblasti životného prostredia a cieľa pre energiu z obnoviteľných zdrojov uvedených v tomto odseku môžu členské štáty zavádzať dlhodobé plánovanie, pričom vezmú do úvahy, že o prístup do sústavy sa možno budú usilovať tretie strany

B)

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

Podľa článku 3 ods. 10 Tretej elektroenergetickej smernice členské štáty vykonávajú opatrenia na dosiahnutie cieľov sociálnej a hospodárskej súdržnosti a ochrany životného prostredia, ktoré zahŕňajú v prípade potreby opatrenia na riadenie energetickej účinnosti/riadenie na strane dopytu a prostriedky na boj proti zmene klímy a opatrenia v oblasti bezpečnosti dodávky. K takýmto opatreniam môže patriť najmä poskytovanie primeraných hospodárskych stimulov a prípadne aj využívanie všetkých existujúcich vnútroštátnych nástrojov a nástrojov Spoločenstva na údržbu a výstavbu potrebnej infraštruktúry sústav vrátane kapacít prepojenia.

56. Tiež pre kasačný súd vyplýva z dotknutých rozsudkov Najvyššieho súdu, že pri ich odôvodňovaní sa konajúci senát 5S, ako súdny orgán rozhodujúci v poslednom stupni (napríklad rozsudok sp.zn. C-168/15, Tomášová c/a- Ministerstvo spravodlivosti Slovenskej republiky a spol.), neobišiel bez výkladu práva EÚ, čo je však v zmysle čl. 267 ZFEÚ s podporou čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii (princíp lojálnej spolupráce) a čl. 7 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky výslovne zverené iba do kompetencie Súdneho dvora.

57. V súvislosti s uvedeným princípom lojálnej spolupráce z judikatúry Ústavného súdu (napríklad nález č.k. III. ÚS 651/2016-90 zo dňa 28. novembra 2017) vyplýva, že

„26. Podľa čl. 7 ods. 2 ústavy Slovenská republika môže medzinárodnou zmluvou, ktorá bola ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo na základe zákona alebo na základe takej zmluvy preniesť výkon časti svojich práv na Európske spoločenstvá a Európsku úniu. Právne záväzné akty Európskych spoločenstiev a Európskej únie majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky. Prevzatie právne záväzných aktov, ktoré vyžadujú implementáciu, sa vykoná zákonom alebo nariadením vlády podľa čl. 120 ods. 2. Z citovanej ústavnej normy vyplýva, že vznik členstva Slovenskej republiky v Európskej únii okrem iného tkvie aj v dobrovoľnom vzdaní sa časti suverenity štátu v prospech Európskej únie. Ide pritom aj o časť suverenity pri všeobecne záväznom regulovaní spoločenských vzťahov. To jednoznačne vyplýva z druhej vety čl. 7 ods. 2 ústavy. Preto Národná rada Slovenskej republiky síce zostáva stále jediným vnútroštátnym zákonodarným orgánom (čl. 72 ústavy), nie však jediným orgánom oprávneným normovať obsah spoločenských vzťahov na úrovni zákonnej sily. Za určitých okolností teda slovenské 18 orgány aplikujúce právo (aj súdy) musia skúmať nielen vôľu zákonodarcu, ale aj vôľu únijového tvorca zodpovedajúcej právnej regulácie, ktorá je z hľadiska právnej relevancie úpravy správania sa subjektov práva v právnych vzťahoch postavená na roveň, ba niekedy aj nad vôľu zákonodarcu. Formulovaná požiadavka má svoj základ v samotnej ústave, ktorá v čl. 144 ods. 1 sudcom pri rozhodovaní nepredpisuje len viazanosť zákonom ako kvalifikovaným výsledkom realizácie vnútroštátnej zákonodarnej moci, ale aj viazanosť ústavou i samotnou medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 2 ústavy (pozri III. ÚS 666/2016).

27. Ústavný súd tak upozorňuje, že povinnosťou slovenského vnútroštátneho súdu, ktorá je inkorporovaná aj v základnom práve sťažovateľky na súdnu ochranu, nie je len ústavne konformná, ale aj eurokonformná interpretácia zákonov. Pre aplikačnú prax vnútroštátnych orgánov verejnej moci nadaných právomocou rozhodovať v individuálnych prípadoch to znamená, že stabilita právnych vzťahov a právna istota dôvodne vyžadujú hoci aj zotrvať na právnych konceptoch vyvinutých pred vstupom do Európskej únie, ale ak ide o sféru regulácie únijovým normotvorcom, je potrebné túto konfrontovať s regulačnými predstavami vnútroštátneho zákonodarcu, a v prípade zistenia odchýlky vyvinúť maximálnu snahu o uprednostnenie cieľa stelesneného v právne záväzných aktoch Európskej únie (pozri III. ÚS 666/2016).“

58. Tento právny záver Ústavný súd ďalej rozvinul nasledovne (nález č.k. II. ÚS 381/2018-90 zo dňa 28. novembra 2017):

„26 Možno zhrnúť, že ak súd poslednej inštancie v prípade, že skúmané ustanovenie európskeho práva

nemožno považovať za celkom jasné (*acte clair*) alebo judikatúrou súdneho dvora za objasnené v dostatočnej miere (*acte éclairé*), nepoloží súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku zameranú na správnu interpretáciu tohto ustanovenia, poruší základné právo strán konania na súdnu ochranu a na zákonného sudcu, resp. ich právo na spravodlivé súdne konanie.

34. Taktiež je dôležité, že iný senát najvyššieho súdu v skoršom konaní (rozsudok sp.zn. 3 Sžf 78-88/2012 z 15. januára 2013) zaujal právny názor v podstate zhodný s právnym názorom sťažovateľky. Jej návrh na polozenie prejudiciálnej otázky súdnemu dvoru zamietol ako predčasný najmä preto, že v danom štádiu konania vychádzal zo znenia slovenských právnych predpisov, ktoré podľa jeho názoru bolo možné v plnej miere na daný skutkový stav aplikovať bez nevyhnutnosti požiadať o výklad úijného práva. Nezamietol ho teda preto, že by podľa jeho názoru sporné ustanovenia smernice boli dostatočne jasné, resp. už objasnené. Naproti tomu, najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 6 Sžf 23/2016 z 31. januára 2018 zaujal stanovisko, podľa ktorého návrh na riešenie prejudiciálnej otázky nie je potrebné podávať, pretože už existujúce všeobecné právne závery súdneho dvora vyplývajúce z rozsudkov vo veciach Kretztechnik a Midland Bank je možné použiť aj v tomto prípade vo vzťahu k právu na odpočítanie dane.

"

59. Napriek výnimočnej situácii, kedy vnútroštátny súd aj tak sám aplikuje právne predpisy EÚ na preskúmanú vec, je podľa kasačného súdu jeho povinnosťou nielen objasniť, prečo sa domnieva, že sú splnené výnimočné podmienky na aplikáciu práva EÚ vnútroštátnym súdnym orgánom (viď hore Ústavným súdom naznačené doktríny „*acte clair*“ resp. „*acte éclairé*“), ale aj prečo nemá rozumné pochybnosti o výklade ustanovení práva EÚ. Pokiaľ svoje skutkovo-výkladové závery súd poslednej inštancie dostatočne neodôvodní, potom sa vystavuje riziku, že postupuje svojvoľne (a *contrario* čl. 2 ods. 2 a čl. 144 ods. 1 ústavy Slovenskej republiky) a zakladá zodpovednosť štátu za porušenie povinnosti predložiť prejudiciálnu otázku (viď článok 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii v spojení s čl. 267 ZFEÚ). Rozsah sankcie vo forme majetkovej zodpovednosti členského štátu za porušenie práva EÚ sa nachádza v rôznych rozsudkoch Súdneho dvora (napríklad rozsudky Súdneho dvora sp.zn. C-224/01 vo veci Köbler alebo sp.zn. C-173/03 vo veci účastníka Traghetti del Mediterraneo SpA).

60. Uvedený výpočet rozhodnutí Súdneho dvora dopĺňa aj jeho rozsudok C-416/17 (Európska Komisia c/a Francúzsko) vo veci nespĺnenia povinnosti členského štátu v prípade reťazového zdanenia, ktorý bol vyslovený v dôsledku uplatnenia oprávnenia Komisie uplatniť žalobu o nespĺnenie povinnosti podľa čl. 258 ZFEÚ. Prostredníctvom uvedeného rozsudku Súdny dvor doplnil svoju doktrínu o spolupráci súdov EÚ v zmysle čl. 4 ods. 4 Zmluvy Európskej únii tak, že Francúzska republika si vzhľadom na to, že sa vnútroštátny súd (Conseil d'État) neobrátil na Súdny dvor podľa postupu stanoveného v článku 267 ods. 3 ZFEÚ, aby tento výkladovo objasnil právny základ sporu týkajúci sa zdaňovania ziskov z dividend, hoci výklad, ktorý vnútroštátny súd prijal, pokiaľ ide o ustanovenia práva Únie, v rozsudkoch z 10. decembra 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210), a z 10. decembra 2012, Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210), nebol natoľko zrejмый, že by neponechával priestor na žiadne primerané pochybnosti, a preto si tento vnútroštátny súd nespĺnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú z citovaného článku 267 ods. 3 ZFEÚ.

61. Aby sa kasačný súd v tomto konaní nezapríčinil o vznik takejto zodpovednosti, a nespôsobil tak žalobcovi ako právnickej osobe, resp. štátnemu orgánu svojím nezákonným rozhodnutím škodu vyčíslenú hodnotou odvodovej povinnosti, parafrázujúc závery Súdneho dvora, aby sa nedopustil týmto konaním závažného previnenia porušením očakávanej súdnej spolupráce so Súdny dvorom, musel konať v zmysle čl. 267 ZFEÚ a bolo potrebné vyčkať na autoritatívny výklad Súdneho dvora v konaní o položených prejudiciálnych otázkach.

D)

62. Súdny dvor prejudiciálnu otázku akceptoval a svoju odpoveď prostredníctvom rozsudku sp.zn. C-376/18 zo dňa 12. decembra 2019 5-členného senátu (ďalej tiež „rozsudok Súdneho dvora“) zaslal Najvyššieho súdu v nasledujúcom znení:

„Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2009/72/ES z 13. júla 2009 o spoločných pravidlách pre

vnútorný trh s elektrinou, ktorou sa zrušuje smernica 2003/54/ES, a najmä jej článok 3 ods. 1 až 3 a 10, sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá zavádza osobitný odvod z výnosov z činností vykonávaných tak na vnútroštátnej úrovni, ako aj v zahraničí, zaťažujúci podniky vykonávajúce činnosť na základe oprávnenia vydaného orgánom verejnej moci v rôznych oblastiach regulovaných činností, a to vrátane podnikov, ktoré sú držiteľmi povolenia na dodávku elektriny vydaného príslušným vnútroštátnym regulačným orgánom."

VII.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

63. Senát Najvyššieho súdu konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), tak v intenciách rozsudku Súdneho dvora sp. zn. C-376/18 z 12. decembra 2019, po preskúmaní písomných pripomienok členských štátov zaslaných v prejudiciálnom konaní a v medziach čl. 7 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky, čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii a čl. 267 ods. 1 Zmluvy o fungovaní Európskej únie preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. dôvodná, a preto v súlade s kasačnou právomocou mu zverenou zákonodarcom rozhodol o zrušení napadnutého rozsudku a o vrátení veci krajskému súdu na ďalšie konanie. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25. februára 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

64. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmvanej veci sťažovateľa), t.j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (*vigilantibus leges sunt scriptae*) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd ako aj čl. 7 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky, vybrať si podľa Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmvanému rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

1/ K dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.: nepreskúmateľnosť

65. Ako prvý dôvod kasačnej sťažnosti musí kasačný súd vyhodnotiť dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., t.j. tvrdenú nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, nakoľko tento dôvod je zásadnou prekážkou vykonania prieskumu podľa druhého namietaného dôvodu kasačnej sťažnosti. Uvedený prvý dôvod kasačnej sťažnosti v medziach sťažnostných bodov nepovažuje kasačný súd za naplnený a preto ho na základe nižšie uvedených právnych argumentov odmietol.

66. Kasačný súd vychádza z toho, že sťažovateľ označuje napadnutý rozsudok ako nedostatočne odôvodnený a nepreskúmateľný vo vzťahu k uplatneným žalobným bodom a že tento postup správneho súdu mu odňal právo na spravodlivý proces. S poukazom na skoršiu judikatúru Najvyššieho súdu (najmä rozsudok sp.zn. 1Sžfk/23!2018 zo dňa 21. januára 2020) kasačný súd zastáva naďalej názor, že sťažovateľom tvrdená nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, nakoľko predstavuje neprijateľnú výnimku z výkonu súdnej moci a týka sa výlučne len celkom ojedinelých (extrémnych) prípadov, musí byť testovaná preukázaním absencie zásadného vysvetlenia dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu. Samotná subjektívna nespokojnosť sťažovateľa s formou, štruktúrou a obsahom odôvodnenia

napadnutého rozsudku je v tomto prípade nepostačujúca.

67. Prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej tiež „ESLP“) je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESLP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESLP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

68. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia [najmä rozsudok ESLP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)] je právny názor, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

69. Na základe vyššie uvedeného si kasačný súd ustálil záver, že správny súd v napadnutom rozsudku postupoval v intenciách ust. § 139 ods. 2 S.s.p. Iba pre úplnosť kasačný súd k forme a štruktúre odôvodnenia využitým správnym súdom konštatuje, že v úvode napadnutého rozsudku (body č. 1 až 10 napadnutého rozsudku) sa nachádza podrobný opis priebehu konania a stručné zhrnutie preskúmaného rozhodnutia. Nasleduje podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného (body č. 11 až 38 a potom body č. 39 až 57 napadnutého rozsudku). Nasledovne sa správny súd zameril na obsah žaloby ako aj vyjadrenie žalovaného k nej (body č. 58 až 91 napadnutého rozsudku).

70. Po všeobecnej časti odôvodnenia svojej právomoci, opätovného zhrnutia skutkového stavu a prehľade dotknutých právnych ustanovení (body č. 92 až 118 napadnutého rozsudku) už správny súd prezentoval posúdenie skutkových tvrdení a právnych argumentov (body č. 119 až 129 napadnutého rozsudku). Záverom správny súd stručne argumentoval, prečo mal žalovaný vykladať zák. č. 235/2012 Z.z. v súlade s ústavou Slovenskej republiky (a z nej vyplývajúcimi princípmi) a s uvedenou argumentáciou žalobcu sa riadne vysporiadať, ako že mal v konaní aplikovať ustanovenia Tretej elektroenergetickej smernice (body č. 130 a č. 131 napadnutého rozsudku).

71. Pre kasačný súd je forma a štruktúra odôvodnenia napadnutého rozsudku dostatočná. Samotná námietka vychádzajúca z matematickej analýzy pomeru odôvodnenia v časti počtu strán (celkový počet 26 strán a iba necelé 4 strany meritórneho odôvodnenia) nie je podľa kasačného súdu spôsobilá zvrátiť hore uvedené právne názory.

2/ Nesprávne právne posúdenie - písm. g/:

72. Sťažovateľ prostredníctvom ďalšieho dôvodu namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil preskúmanú vec, t.j. meritum sporu [kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.]. Uvedený druhý dôvod kasačnej sťažnosti v medziach sťažnostných bodov považuje kasačný súd za naplnený a preto ho na základe nižšie uvedených právnych argumentov uznal ako relevantný.

73. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje v zmysle svojej ustálenej rozhodovacej praxe (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/10/2018 zo dňa 13. septembra 2019) na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, v medziach a vo väzbe na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/ citovaného odseku 1).

74. Čo sa týka jednotlivých sťažnostných bodov (viď bod č. 28), pre kasačný súd v podstate vyplýva, že sťažovateľ vytýka správne mu súdu tri okruhy nesprávneho právneho posúdenia, a to:

- 1/ nesprávny eurokonformný výklad, resp. tvrdený nesúlad niektorých ustanovení zák. č. 235/2012 Z.z. s Treťou elektroenergetickou smernicou,
- 2/ nezohľadnenie argumentácie žalobcu, že nie je regulovanou osobou a
- 3/ nesprávne určenie sumy základu odvodu podľa rôznych ustanovení § 5 zák. č. 235/2012 Z.z. a s tým súvisiaci výklad pojmu rezervy s namietaným retroaktívnymi účinkami preskúmaného rozhodnutia.

1/ Nesprávny eurokonformný výklad (vo vzťahu k zákazu diskriminácie):

75. Otázku nesúladu niektorých ustanovení zák. č. 235/2012 Z.z. s Treťou elektroenergetickou smernicou, ako základnú prekážku pre rozhodnutie preskúmanej veci, riešil kasačný súd prostredníctvom obligatórneho procesu v zmysle čl. 267 ZFEÚ. V tomto konaní Súdny dvor vyslovil svoj právny záver tak, ako je vyššie uvedené (viď bod č. 62). Pre posúdenie nesprávneho eurokonformného výkladu musí však kasačný súd priblížiť niektoré argumenty rozsudku Súdneho dvora.

76. Najmä vo vzťahu k pôsobeniu zásady zákazu diskriminácie, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou všeobecných zásad práva EÚ, Súdny dvor zdôraznil, že túto zásadu musí rešpektovať vnútroštátna právna úprava, ktorá patrí do pôsobnosti práva EÚ alebo ho vykonáva. Súčasne zdôraznil, že cieľom zák. č. 235/2012 nie je určiť pravidlá dodávky elektriny ani stanoviť podmienky organizácie a fungovania trhu s elektrinou či definovať práva spotrebiteľov v tejto oblasti a ani objasniť povinnosti v oblasti hospodárskej súťaže, ale upraviť podmienky pre osobitný odvod ako všeobecné daňové opatrenie.

77. Na toto všeobecné daňové opatrenie kasačný súd musí nazerať ako na príjem štátnych finančných aktív (viď § 13 zákon č. 523/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov) nakoľko v zmysle § 12 ods. 3 zák. č. 235/2012 Z.z. sú uhradené odvody štátnymi finančnými aktívami, ktoré sa vedú na samostatnom mimorozpočtovom účte. V tomto duchu sa kasačný súd nemusí odchyliť od názoru Súdneho dvora, ktorý zaradil osobitný odvod do kategórie priamych daní, nakoľko aj ust. § 12 ods. 1 ktoré však predstavujú štátno-rozpočtový príjem. Podľa § 12 ods. 1 zák. č. 235/2012 Z.z. v citovanom znení ustanovenia osobitného predpisu [odkaz č. 1 poukazuje na poznámku pod čiarou odkazujúcu na zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov] sa na tento zákon použijú primerane, ak tento zákon neustanovuje inak.

78. Práve charakter všeobecného daňového opatrenia je u osobitného odvodu potvrdený tým, že v súlade s dôvodovou správou k zák. č. 235/2012 sledovaným cieľom prijatia zákona je zamedzenia zhoršovania deficitu verejných financií a boja proti hospodárskej kríze, ďalej uplatnenie úpravy na podniky pôsobiace v oblasti regulovaných činností, teda nielen na podniky v odvetví energetiky, ale aj v početných ďalších odvetviach hospodárstva, a po záverom to, že sa neuplatňuje na samotnú dodávku elektriny, ale zaťažuje celkový výsledok hospodárenia dotknutého regulovaného subjektu.

79. Práve tento záver sa stal východiskom pre Súdny dvor, kedy odkázal na závery ním vyslovené v inej relevantnej judikatúre (rozsudok sp.zn. C-105/18 až C-113/18 zo dňa 07. novembra 2019 vo veci účastníkov UNESA a spol.) takto:

„49. Treba uviesť, že tento článok 3 ods. 1 zakotvuje v oblasti vnútorného trhu s elektrinou všeobecnú zásadu zákazu diskriminácie, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou všeobecných zásad práva Únie. Súdny dvor pritom už rozhodol, že táto zásada zaväzuje členské štáty, ak vnútroštátna situácia, o ktorú ide vo veciach samých, patrí do pôsobnosti práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. júla 2006, Chacón Navas, C 13/05, EU:C:2006:456, bod 56, ako aj z 19. januára 2010, Küçükdeveci, C 555/07, EU:C:2010:21, body 21 a 23).

50. V prejednávanej veci treba zdôrazniť, že vzhľadom na to, že z informácií, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, jednak vyplýva, že situácie, o ktoré ide vo veciach samých, sú čisto vnútorné v tom zmysle,

že nemajú žiadny cezhraničný prvok, a že jednak poplatok za využívanie vnútrozemských vôd na výrobu predmetnej elektriny predstavuje opatrenie daňovej povahy, zásada zákazu diskriminácie, ako ju upravuje článok 3 ods. 1 smernice 2009/72, sa na tento poplatok uplatní len vtedy, ak je cieľom tejto smernice aproximácia daňových predpisov členských štátov.

51. Cieľom smernice 2009/72, spočívajúcim v dosiahnutí vnútorného trhu s elektrinou, normotvorca Únie uplatnil riadny legislatívny postup upravený v článku 95 ods. 1 ES (teraz článok 114 ods. 1 ZFEÚ) pri prijímaní opatrení na aproximáciu zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení členských štátov pri vytváraní a fungovaní vnútorného trhu.

52. Podľa článku 95 ods. 2 ES (teraz článok 114 ods. 2 ZFEÚ) sa však tento článok 95 ods. 1 (teraz článok 114 ods. 1 ZFEÚ) nevzťahuje na daňové ustanovenia.

53. Keďže smernica 2009/72 nie je opatrením týkajúcim sa aproximácie daňových predpisov členských štátov, je potrebné domnievať sa, že zásada zákazu diskriminácie stanovená v jej článku 3 ods. 1 sa neuplatňuje na poplatok, akým je poplatok za využívanie vnútrozemských vôd na výrobu elektriny, o ktorý ide vo veciach samých. 40 V súlade so samotným znením článku 95 ods. 2 ES sa však odsek 1 tohto článku neuplatňoval na daňové predpisy (rozsudok zo 7. novembra 2019, UNESA a i., C 80/18 až C 83/18, EU:C:2019:934, bod 50)."

80. Nadväzujúc na vyššie citovaný rozsudok (rozsudok sp.zn. C-105/18 až C-113/18 zo dňa 07. novembra 2019 vo veci účastníkov UNESA a spol.) Súdny dvor po porovnaní cieľov tak Tretej elektroenergetickej smernice s cieľom sledovaným zákonodarcom pri prijímaní zák. č. 235/2012 Z.z. zotrval na svojom právnom názore, že nakoľko Tretia elektroenergetická smernica nesleduje cieľ aproximácie daňových predpisov členských štátov, potom jej ustanovenia, a najmä jej čl. 3 ods. 1 až 3 a 10 sa nemôže uplatňovať na vnútroštátnu právnu úpravu zakotvenú v zák. č. 235/2012 Z.z., t.j. ktorou sa zavádza osobitný odvod z výnosov podnikov, ktorých sa týka táto smernica.

81. Kasačný súd už vyššie zdôraznil (viď body č. 49 a 50), že základnou procesnou úlohou účastníka pri predkladaní návrhu prejudiciálnych otázok je jeho zodpovednosť za pravdivý a úplný popis všetkých potrebných skutočností v preskúmvanej veci. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na osobitosť konania na správnom súde, ktoré je zaťažené vyšším stupňom technicko-odborného posúdenia obsahu právnej normy v nespočetných odboroch ľudských činností. Preto kasačný súd akceptuje záver Súdneho dvora, ktorý vyzdvihol, že nakoľko popri výklade Tretej elektroenergetickej smernice Najvyšší súd od neho nežiadal výklad iného právneho aktu EÚ, pričom zo spisu predloženého Súdnemu dvoru nevyplýva, že by sa na spor vo veci samej vzťahovalo niektoré iné ustanovenie práva EÚ.

2/ Otázka regulovanej osoby :

82. Ďalším spoločným sťažnostným bodom (viď bod č. 74 pododsek 2/) sú námietky sťažovateľa, ktoré smerujú k jeho pozícii regulovanej osoby. Na prvom mieste musí kasačný súd upozorniť na skutočnosť, že tieto argumenty žalobca nevzniesol ani v písomnom oznámení o zmene základu odvodu (28.07.2016), ani v oznámení o skutočnostiach ani na ústnom pojednávaní (28.10.2016), hoc bol v preskúmvanom rozhodnutí v zmysle § 8 ods. 6 zák. č. 235/2012 Z.z. poučený o možnosti podania opravného prostriedku. Preto sa kasačnému súdu na prvom mieste javí ako logické, že sťažovateľ sa k nim mohol vyjadriť až v konaní na správnom súde.

83. Žalobca argumentoval skutočnosťou, že sa nikdy nestal regulovanou osobou v zmysle zák. č. 235/2012 Z.z. v podaní označenom ako Doplňenie všeobecnej správnej žaloby z 10. novembra 2016 (č.l. 41) nasledovne:

„6. Z prehľadu tržieb Spoločnosti za roky 2011 až 2015 vyplýva, že výnosy Spoločnosti z takejto regulovanej činnosti nedosiahli ani v jednom z dotknutých rokov pomer aspoň 50% celkových výnosov Spoločnosti za relevantné účtovné obdobie. Konkrétne, ako vyplýva z uvedeného prehľadu tržieb Spoločnosti, uvedené pomery dosahovali v jednotlivých rokoch 2011 až 2015 úroveň 49,38%, 42,99%, 42,17%, 48,48%, resp. 40,13%.

7. V predmetnom prehľade nie sú do výnosov z regulovanej činnosti na účely Zákona o osobitnom

odvode zahrnuté výnosy, ktoré Spoločnosť v rokoch 2011 až 2015 dosahovala z dodávok elektriny v zahraničí (konkrétne v Nemecku, Poľsku, Českej republike a Maďarsku) inak ako na základe oprávnení na výkon regulovanej činnosti vydaných Úradom. Takéto výnosy totiž nie sú výnosmi z regulovanej činnosti podľa § 3 ods. 1 písm. a) Zákona o osobitnom odvode (na rozdiel od výnosov z regulovanej činnosti dosiahnutých z činnosti vykonávanej na základe oprávnenia na výkon regulovanej činnosti v oblasti energetiky vydaného Úradom)."

K uvedenému doplneniu žalobca pripojil tabuľkový prehľad, v ktorom prezentoval jednotlivé deklarované údaje (tuzemské výnosy a tržby na zahraničných trhoch v rozdelení na Nemecko, Poľsko, Česká republika a Maďarsko).

84. Naopak sťažovateľ sa vo svojom vyjadrení k doplneniu (č.l. 64) k týmto novým skutočnostiam neuvedeným žalobcom v pôvodnom správnom konaní (viď aj bod č. 82) vyjadril s prihliadnutím na jeho doterajšie konanie. Najmä poukázal (č.l. 65) na to, že rozhodnutie, či osoba je regulovanou osobou podľa § 3 ods. 1 zákona o osobitnom odvode je, resp. bolo na rozhodnutí tejto osoby. Sťažovateľ ako správca odvodu vo všeobecnosti takéto rozhodnutie regulovanej osoby a teda aj žalobcu nemohol pri podaní (prvého) písomného oznámenia po 01.09.2012 ovplyvniť, nakoľko tento proces v prechodnom období upravovali ustanovenia § 13 zák. č. 235/2012 Z.z.

85. Zo spisu správneho súdu ďalej vyplýva, že právny zástupca žalobcu následne splnomocnil na nahliadnutie do súdneho spisu pána Martina Baka (č.l. 92), ktorý aj toto dňa 07.02.2017 (č.l. 91) vykonal a v priebehu nahliadnutia mu bolo tiež doručené hore uvedené vyjadrenie sťažovateľa z 31.01.2017 k doplneniu žaloby (č.l. 64). K skutočnostiam, ktoré v ňom boli uvedené, sa obidvaja účastníci na pojednávaní dňa 09.02.2017 (viď aj oboznámenie s obsahom súdneho spisu poverenou predsedníčkou senátu zachytené v zápisnici o pojednávaní - č.l. 93) vyjadrili.

86. Správny súd vyššie uvedenú argumentáciu o tom, že žalobca nie je a nikdy nebol regulovanou osobou, vyhodnotil v bodoch č. 113. až 120. napadnutého rozsudku nasledovne:

„113. Z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia nie je zrejmé, či sa žalovaný vôbec zaoberal otázkou, či žalobca je alebo nie je regulovanou osobou podľa zákona o osobitnom odvode.

114. Neskúmal, či bol držiteľom oprávnenia na regulovanú činnosť vydaným Úradom pre reguláciu v sieťových odvetviach, u ktorého by pomer výnosov takejto činnosti za relevantné účtovné obdobie dosiahol aspoň 50 % celkových výnosov daného účtovného obdobia, pričom bolo potrebné zohľadniť tržby za roky 2011 - 2015.

115. Z odôvodnenia rozhodnutia nie je vôbec zrejmé, či žalovaný do výnosov z regulovanej činnosti žalobcu zahrnul výnosy dosiahnuté len na základe oprávnení na výkon regulovanej činnosti, alebo aj výnosy dosiahnuté z regulovanej činnosti dosiahnutých mimo územia SR.

116. Je pravdou, že k tejto problematike zaujal žalovaný svoje stanovisko vo vyjadrení k žalobe, avšak predmetom súdneho prieskumu nie je vyjadrenie žalovaného, ale jeho rozhodnutie zo dňa 31.10.2016, v ktorom odôvodnenie žalovaného týkajúce sa skúmania podmienok pre jednoznačné určenie, či žalobcu možno považovať za regulovanú osobu a za splnenia akých kritérií absentuje, čo robí toto rozhodnutie nepreskúmateľným.

117. Výklad žalovaného uvedený vo vyjadrení, podľa ktorého by sa pri určovaní, či sa žalobca stal regulovanou osobou, za výnosy z regulovanej činnosti na účely posúdenia dosiahnutia ich 50 % podielu na celkových výnosoch mali zarátať aj výnosy dosiahnuté z regulovanej činnosti mimo územia Slovenskej republiky na základe licencií regulátorov z iných členských krajín, nemá oporu v zákone o osobitnom odvode. Podľa § 3 ods. 1 bod 11 je pre účely zákona o osobitnom odvode relevantné aj oprávnenie na výkon činnosti v oblastiach uvedených v bodoch 1. až 10. ods. 1 § 3 zákona na základe povolenia vydaného v inom členskom štáte Európskej únie a štáte, ktorý je zmluvnou stranou na Dohody o Európskom hospodárskom priestore, tieto však môžu byť relevantné iba vo vzťahu k výnosom dosiahnutým na území Slovenskej republiky na základe týchto oprávnení, najmä organizačnými zložkami zahraničných osôb.

118. Žalovaný mal sám postupovať tak, že v rámci konaní o vydaní rozhodnutí o zúčtovaní odvodov mal najprv posúdiť, či je žalobca regulovanou osobou alebo nie, a túto skutočnosť riade odôvodniť. Nemôže obstať výklad žalovaného, že je, resp. bolo na rozhodnutí žalobcu, či spĺňa alebo nespĺňa definíciu

regulovanej osoby.

119. Definícia regulovanej osoby je stanovená zákonom o osobitnom odvode, ktorý je žalovaný povinný dodržiavať, a to aj s ohľadom na princíp zákonnosti, ktorý sám žalovaný uvádza.

120. Žalovaný však bez ďalšieho považoval žalobcu za regulovanú osobu v zmysle zákona o osobitnom odvode. Takýto postup žalovaného považoval súd za nepreskúmateľný."

87. Ďalej z kasačnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ spochybnil tieto právne názory správneho súdu tým, že na jednej strane pripustil, že preskúmané rozhodnutie neobsahuje zmienku, resp. dokazovanie sťažovateľa o tom, že žalobca je regulovanou osobu, avšak to iba z toho dôvodu, že nemal a ani do dnešného dňa nemá pochybnosti o tom, že žalobca nie je regulovanou osobou. Ďalej opätovne zopakoval (viď bod č. 84) a zosumarioval svoje argumenty, že zákon o regulovanom odvode ponechal na osobnom posúdení každého, či spĺňa podmienky pre postavenie regulovanej osoby. S týmto názorom na základe nižšie uvedených právnych záverov kasačný súd súhlasí.

88. Kasačný súd k otázke postavenia regulovanej osoby s prihliadnutím na to, že ide o novú skutočnosť vyhodnotenú správnym súdom až v súdnom prieskume, musí vychádzať zo skutočnosti a námietok, v súdnom prieskume uvedených. Preto na prvom mieste pripomína, že zákon o osobitnom odvode nadobudol účinnosť dňa 01. septembra 2012. Právny režim, ako od tohto dátumu postupovať, pre osoby dotknuté držbou rôznych oprávnení na výkon činnosti, upravovali jednotlivé ustanovenia § 13 zák. č. 235/2012 Z.z.

Podľa § 13 ods. 1 zák. č. 235/2012 Z.z. v znení platnom k 01. septembru 2012 osoba alebo organizačná zložka zahraničnej osoby, ktorá k 1. septembru 2012 má oprávnenie na výkon činnosti uvedenej v § 3 ods. 1 písm. a) a ktorej pomer výnosov z činnosti v oblasti podľa § 3 ods. 1 písm. a) za účtovné obdobie pred účinnosťou tohto zákona dosiahol aspoň 50% celkových výnosov tohto účtovného obdobia, sa považuje za regulovanú osobu podľa tohto zákona. Takej regulovanej osobe vzniká povinnosť platiť odvod, počnúc odvodovým obdobím, ktorým je september 2012, ak jej výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred účinnosťou tohto zákona dosiahol aspoň sumu základu odvodu podľa § 4 ods. 2. Za účtovné obdobie podľa predchádzajúcich viet sa považuje účtovné obdobie bezprostredne predchádzajúce účinnosti tohto zákona, za ktoré vznikla povinnosť zostaviť riadnu účtovnú závierku a predložiť ju spolu s daňovým priznaním v lehote, ktorá uplynula pred účinnosťou tohto zákona.

Podľa § 13 ods. 2 zák. č. 235/2012 Z.z. vo vyššie citovanom znení regulovaná osoba, ktorej vznikne povinnosť platiť odvod podľa odseku 1, je povinná doručiť písomné oznámenie správcovi odvodu do konca odvodového obdobia, ktorým je september 2012, v ktorom uvedie

- a) oblasť podľa § 3 ods. 1 písm. a), v ktorej má oprávnenie na výkon činnosti,
- b) dátum, od ktorého je oprávnená vykonávať činnosť v oblasti podľa § 3 ods. 1 písm. a),
- c) sumu výsledku hospodárenia za účtovné obdobie podľa odseku 1,
- d) výšku odvodu, ktorú je povinná platiť.

Podľa § 13 ods. 3 zák. č. 235/2012 Z.z. vo vyššie citovanom znení za regulovanú osobu podľa tohto zákona sa považuje aj osoba alebo organizačná zložka zahraničnej osoby, ktorá

- a) k 1. septembru 2012 má oprávnenie na výkon činnosti uvedenej v § 3 ods. 1 písm. a),
- b) nevykázala výsledok hospodárenia pred účinnosťou tohto zákona a
- c) predpokladá, že jej výnosy z činnosti v oblasti podľa § 3 ods. 1 písm. a) za účtovné obdobie, ktoré začalo bezprostredne pred účinnosťou tohto zákona, dosiahnu aspoň 50% celkových výnosov tohto účtovného obdobia.

Podľa § 13 ods. 4 zák. č. 235/2012 Z.z. vo vyššie citovanom znení regulovanej osobe podľa odseku 3 vzniká povinnosť platiť odvod, počnúc odvodovým obdobím, ktorým je september 2012, ak jej odhad podľa odseku 5 písm. c) za účtovné obdobie, ktoré začalo bezprostredne pred účinnosťou tohto zákona, dosiahol aspoň sumu základu odvodu podľa § 4 ods. 2.

Podľa § 13 ods. 5 zák. č. 235/2012 Z.z. vo vyššie citovanom znení regulovaná osoba, ktorej vznikne povinnosť platiť odvod podľa odseku 4, je povinná doručiť písomné oznámenie správcovi odvodu do konca odvodového obdobia, ktorým je september 2012, v ktorom uvedie

- a) oblasť podľa § 3 ods. 1 písm. a), v ktorej má oprávnenie na výkon činnosti,
- b) dátum, od ktorého je oprávnená vykonávať činnosť v oblasti podľa § 3 ods. 1 písm. a),

- c) sumu odhadu predpokladaného výsledku hospodárenia,
- d) výšku odvodu, ktorú je povinná platiť.

89. Sťažovateľ správne poukázal (č.l. 65) na to, že ustálenie skutočnosti, či osoba je alebo nie je regulovanou osobou po účinnosti zák. č. 235/2012 Z.z., vychádzalo zo záverov každého nositeľa oprávnenia na výkon činnosti v zmysle príslušných ustanovení citovaného zákona. Tento proces v prechodnom období upravovali ustanovenia § 13 zák. č. 235/2012 Z.z.

90. Tiež je nepochybné, že zákonodarca môže ukladať povinnosti jednotlivcom predovšetkým zákonom alebo na základe zákona, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd (čl. 13 ods. 1 písm. a/ ústavy Slovenskej republiky). Z legislatívnej konštrukcie vyššie citovaných ustanovení § 13 ods. 1 alebo 3 zák. č. 235/2012 Z.z. pre kasačný súd vyplýva, že každý, kto spĺňa podmienky vrátane vyhodnotenia kvalifikačnej podmienky splnenia budúceho predpokladu tam uvedeného (t.j. odhad percentuálneho podielu výnosov z činnosti, ktorý je oprávnený vykonať iba žalobca ako osoba disponujúca v tom čase relevantnými údajmi), toho zákonodarca považuje za regulovanú osobu podľa citovaného zákona. Účinky tohto postavenia nastávajú priamo zo zákona a citovaný zákon na vznik tohto postavenia nevyžaduje aktívnu činnosť sťažovateľa ako správcu odvodu. Následne je regulovaná osoba v zmysle § 13 ods. 1, resp. 4 zák. č. 235/2012 Z.z. zaťažená povinnosťou

- platiť odvod , počnúc odvodovým obdobím, ktorým je september 2012, a
- ako aj doručiť písomné oznámenie s obsahom vymedzeným zákonom.

91. Tak aj žalobca postupoval, nakoľko zaslal sťažovateľovi písomné oznámenie z 19.09.2012 (č.l. 71) s obsahom vymedzeným podľa § 13 ods. 2 písm. a) až d) zák. č. 235/2012 Z.z. V uvedenom období zaslal ešte ďalšie písomné oznámenia (z 10.10.2012 - č.l. 72) v znení opravného písomného oznámenia (z 30.10.2012 - č.l. 73), v ktorých aj na základe výkladu zákona o osobitnom odvode nespochybnil svoje postavenie regulovanej osoby.

92. Až v tomto okamihu sa uplatňuje dozorné oprávnenie správcu odvodu, ktorý má preskúmať písomné oznámenie, a v prípade, ak zistí, že takáto osoba nespĺňa podmienky na zaradenie do skupiny regulovaných osôb, toto jej dá na vedomie. Ani kasačný súd nemá pochybnosti po oboznámení sa so spisom sťažovateľa, že by žalobca nemal spĺňať podmienky zakotvené v zákone. Predovšetkým ide o subjekt s právnou subjektivitou, ktorý nepopiera držbu oprávnenia na výkon činnosti v oblasti energetiky na základe povolenia vydaného Úradom pre reguláciu sieťových odvetví podľa osobitného predpisu. Ako je už uvedené, toto žalobca konkludentne deklaroval počnúc prvým odvodovým obdobím, ktorým bol september 2012.

93. Po druhé, z vyjadrenia sťažovateľa k doplneniu pre kasačný súd vyplýva, že v spise správcu odvodu sa tieto písomné oznámenia s právnymi dôsledkami v zmysle § 8 ods. 1 a 2 zák. č. 235/2012 Z.z. majú nachádzať, nakoľko žalobca ich predkladal každoročne. Tiež kasačný súd nemá žiadnu informáciu, že by sa žalobca relevantne bránil proti svojmu postaveniu regulovanej osoby, napríklad podaním námietok postupom podľa § 8 ods. 6 zák. č. 235/2012 Z.z., a to až do vypracovania doplnenia žaloby (viď bod č. 17). Naopak správne sťažovateľ poukázal na ust. § 3 ods. 4 zák. č. 235/2012 Z.z., t.j. že raz založené postavenie regulovanej osoby sa nestráca do budúcnosti ani v prípade, ak jej výnosy z dotknutej činnosti nedosiahnu zákonom stanovenú hodnotu.

94. Pre kasačný súd je celkom irelevantné, že žalobca prostredníctvom doplnenia žaloby koncom roku 2016 brojil proti svojmu uznaniu postavenia regulovanej osoby s poukazom na skutočnosti, ktoré mu mohli byť známe z účtovných dokumentov už v rokoch predchádzajúcich.

95. Samotný základ obrany žalobcu, že je nutné celkové výnosy rozdeliť na tuzemský predaj a na tržby na zahraničných trhoch, žalobca podložil iba tvrdením (viď bod č. 83), že:

„V predmetnom prehľade nie sú do výnosov z regulovanej činnosti na účely Zákona o osobitnom odvode zahrnuté výnosy, ktoré Spoločnosť v rokoch 2011 až 2015 dosahovala z dodávok elektriny v zahraničí (konkrétne v Nemecku, Poľsku, Českej republike a Maďarsku) inak ako na základe oprávnení

na výkon regulovanej činnosti vydaných Úradom. Takéto výnosy totiž nie sú výnosmi z regulovanej činnosti podľa § 3 ods. 1 písm. a) Zákona o osobitnom odvode (na rozdiel od výnosov z regulovanej činnosti dosiahnutých z činnosti vykonávanej na základe oprávnenia na výkon regulovanej činnosti v oblasti energetiky vydaného Úradom)", bez bližšieho označenia právneho základu týchto tvrdení.

96. Pokiaľ žalobca uvádzajúc tento žalobný bod v doplnení žaloby (23.12.2016) chcel aj ho správne prezentovať, potom mal postupovať v zmysle § 103 ods. 1 S.s.p., t.j. ako účastník konania je povinný prispieť k tomu, aby sa dosiahol účel konania najmä tým, že pravdivo a úplne opíše všetky potrebné skutočnosti a označí dôkazné prostriedky. Toto však žalobca nesplnil tvrdením (č.l. 42), že z prehľadu tržieb žalobcu za roky 2011 až 2015 vyplýva, že jeho výnosy z takejto regulovanej činnosti nedosiahli ani v jednom z dotknutých rokov pomer aspoň 50% celkových výnosov Spoločnosti za relevantné účtovné obdobie.

97. Z predložených dokumentov vôbec nevyplýva a ani správny súd nesumarizoval a neprezentoval také účtovné údaje, ktoré by argumentáciu žalobcu za jednotlivé roky 2011 až 2015 (deklarovaná úroveň 49,38%; 42,99%; 42,17%; 48,48%, resp. 40,13%) podporili. Hoci sťažovateľ vo svojom vyjadrení k doplneniu sa snažil za žalobcu načrtnúť svoju proti argumentáciu na právnych základoch zákona č. 251/2012 Z.z. o energetike a o zmene a doplnení niektorých zákonov, kasačný súd môže vychádzať iba zo záverov napadnutého rozsudku, ktorý sa týmto tvrdením žalobcu podrobne nezaoberal.

98. Potom je právne neutržateľná a navyše nepreskúmateľná argumentácia správneho súdu vyššie uvedená v bode č. 118 napadnutého rozsudku, že žalovaný mal sám najprv posúdiť, či je žalobca regulovanou osobou alebo nie, a túto skutočnosť riadne odôvodniť. Naopak, ako bolo už vyššie uvedené, je zodpovednosťou každého, t.j. aj žalobcu, za vnútorné vyhodnotenie (posúdenie), či spĺňa alebo nespĺňa definíciu regulovanej osoby, lebo na výsledok tohto posúdenia zákonodarca viaže povinnosť tohto špeciálneho subjektu v zmysle § 3 ods. 2 zák. č. 235/2012 Z.z. doručiť správcovi odvodu písomné oznámenie s predpísanými údajmi.

99. Už vo svojej inej rozhodovacej praxi (rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžfk/23/2018 zo dňa 21. januára 2020) Najvyšší súd potvrdil, že v slovenskom právnom poriadku existuje veľa príkladov, kedy pre vznik jednotlivých finančných, konkrétne daňovo-právnych vzťahov (napríklad týkajúcich sa vzniku daňových úrokov alebo povinnosti podať daňové priznanie) je nutné naplniť zákonné podmienky, ktoré majú objektívny charakter. V deň naplnenia zákonných podmienok povinnosť daňového subjektu konať tak, ako mu to prikazuje v tomto postavení, preto vzniká na základe zákona (ex offio) bez ohľadu na to, či správca dane autoritatívne potvrdí existenciu tohto postavenia, resp. z neho vznikajúceho daňovo-právneho vzťahu formou rozhodnutia (deklaratórne účinky), a daňový subjekt sa tejto povinnosti zbaví až jej splnením. V opačnom prípade sa daňový subjekt vystavuje riziku sankčnému postihu.

100. Preto kasačný súd nemohol priznať relevanciu ani argumentom správneho súdu v zmysle jeho bodu č. 116, že sťažovateľ k tejto problematike zaujal svoje stanovisko až vo vyjadrení k žalobe. Naopak, uvedené vyjadrenie sťažovateľa kasačný súd hodnotí ako celkom logický postup, nakoľko, ako bolo vyššie uvedené (viď body č. 96 a 97), jeho vyjadrenie k hodnoteniu postavenia regulovanej osoby by bolo v prípade žalobcu v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia neočakávané.

101. Vzhľadom na vyššie uvedené nemohol kasačný súd ani v tomto prípade závery správneho súdu o nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia posúdiť ako súladné so zákonom.

3/ Rezervy a ich rozpustenie v spojitosti s prevodovým mostíkom:

102. Nakoľko správny súd sa v spornej otázke ustálenia základu odvodu stotožnil so skutkovo-právnu argumentáciou žalobcu, ktorú celkom akceptoval, musí kasačný súd popri sťažnostných bodoch aj prihliadnuť na obsah žalobných bodov. Sťažovateľ teda spochybnil závery správneho súdu vyslovené v bodoch 122. až 127. napadnutého rozsudku, ktoré sa týkajú posúdenia spôsobu vykazovania základu

odvodu v zmysle dotknutých ustanovení § 5 zák. č. 235/2012 Z.z., nakoľko sa domnieva, že v odôvodnení absentuje vyjadrenie správneho súdu, ktorá regulovaná osoba a za akých podmienok postupuje pri vyčíslení základu odvodu podľa § 5 ods. 4 zák. č. 235/2012 Z.z.

103. Naopak žalobca už v oznámení o skutočnostiach (č.l. 19) smerom k sťažovateľovi spochybňoval určenie výšky základu odvodu

a) postupom podľa § 5 ods. 3 v spojení s § 13 zák. č. 235/2012 Z.z., nakoľko vykazuje výsledok hospodárenia podľa IFRS, a preto sa na ňu nevzťahuje hypotéza uvedená v nasledujúcom odseku 4, čo podporuje aj judikatúra slovenských súdov (zásada „in dubio mitius“) ako aj že

b) žalobca k 31.12.2015 prehodnotil (znižil) výšku vykazovaných účtovných rezerv (boli vykázané pred rokom 2012, t.j. pred účinnosťou zák. č. 235/2012 Z.z.), ktorých je viacero druhov, na základe zmeny v očakávanej výške nákladov, na ktorých krytie boli tieto rezervy vytvorené; v nadväznosti na to boli niektoré rezervy rozpustené, čo sa účtovne prejavilo v účtovom období roku 2015 zvýšením výsledku hospodárenia o sumu prevyšujúcu 400 miliónov € (v podrobnostiach žalobca bez bližšieho odkázal na str. 45 až 56 Poznámok k Závierke).

104. Obdobné argumenty žalobca zopakoval vo svojom doplnení žaloby pričom navyše upozornil (bod č. 22 doplnenia žaloby), že riadne zaplatil povinné verejné dávky, ktoré súvisia s tvorbou rezerv, ktoré sa nepovažujú za daňové výdavky v zmysle § 20 zák. č. 595/2003 Z.z. Preto s ohľadom na ust. § 17 ods. 23 zák. č. 595/2003 Z.z. legitímne očakával, že neskoršie prípadné rozpustenie predmetných rezerv sa do základu dane už opätovne nezahrnie.

105. Pri posúdení dotknutých záverov správneho súdu vychádzal kasačný súd z nasledujúcej argumentácie. Ustanovenie § 5 ods. 1 zák. č. 235/2012 Z.z. vymedzuje výsledok hospodárenia regulovanej osoby ako veličinu pre základ odvodu, pričom v nasledujúcich odsekoch 3 a 4 upravuje ako výpočtový základ

- výsledok hospodárenia pred zdanením vykázaný podľa postupov účtovania upravený zák. č. 431/2002 Z.z. (text uvedený v odseku 3) alebo

- výsledok hospodárenia pred zdanením vykázaný podľa medzinárodných účtovných noriem (text uvedený v odseku 4), avšak upravený postupom podľa § 17 ods. 1 písm. c) zák. č. 595/2003 Z.z.

106. Pre kasačný súd je nepochybné, že vyššie citované ustanovenie § 17 ods. 1 písm. c) zák. č. 595/2003 Z.z. ukladá subjektu, ktorý vykazuje výsledok hospodárenia podľa IFRS (vid' aj odkaz č. 77a/ výslovne uvedený v citovanom texte zákona), povinnosť uvedený výsledok hospodárenia upraviť spôsobom ustanoveným vo všeobecne záväznom právnom predpise, ktorým je pre preskúmanú vec Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/011053/2006-72 z 15. februára 2006 (pod č. 12/2006 F.s.), ktorým sa ustanovuje spôsob úpravy výsledku hospodárenia vykázaného daňovníkom v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo (tiež „prevodový mostík“ alebo „postupy úpravy IFRS“). Práve týmto subjektom je aj žalobca.

Podľa § 1 ods. 1 postupov úpravy IFRS v citovanom znení týmto opatrením sa ustanovuje spôsob úpravy výsledku hospodárenia vykázaného podľa osobitného predpisu v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo (ďalej len "štandardy") pri zisťovaní základu dane z príjmov v súlade s § 17 ods. 2 zákona.

Podľa § 1 ods. 2 postupov úpravy IFRS v citovanom znení príslušnými postupmi účtovania sa na účely tohto opatrenia rozumejú postupy účtovania, podľa ktorých by daňovníci postupovali, ak by nepostupovali podľa štandardov, s výnimkou ... [ďalší text postupov úpravy IFRS nie je relevantný pre preskúmanú vec].

107. Záver o nutnosti použiť hore uvedenú úpravu IFRS sa premietol aj do textu, ktorý bol uvedený vládou Slovenskej republiky ako predkladateľom v osobitnej časti dôvodovej správy k návrhu § 5 zákona o osobitnom odvode nasledovne:

„Navrhuje sa, aby základom odvodu bol výsledok hospodárenia vykázaný za to účtovné obdobie, v ktorom regulovaná osoba vykonáva činnosti podľa tohto návrhu zákona; na tento účel sa použije výsledok hospodárenia vykázaný podľa slovenských právnych predpisov alebo medzinárodných

účtovných noriem. Tento výsledok hospodárenia sa uvádza na riadku 100 daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb. Navrhujú sa aj alternatívy základu odvodu."

108. Kasačný súd iba potvrdzuje právne-teoretické východiská, že v zmysle doktrínálnych názorov (Drgonec, J. Ústava Slovenskej republiky. Teória a prax. Bratislava : C. H. Beck, 2015. s. 131 až 133) sa text dôvodovej správy stáva návodom na uchopenie vôle zákonodarcu pri teleologickom výklade právnych noriem. Takisto upozorňuje, že v riadku č. 100 II. časti tlačíva Daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby sa nachádza tento objasňujúci text:

„Výsledok hospodárenia pred zdanením [§ 17 ods. 1 (zisk + strata -)] alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami (III. časť - r. 3 tabuľky F alebo r. 1 tabuľky C1 alebo r. 1 tabuľky C1 alebo r. 1 tabuľky C2 alebo r. 3 tabuľky G2) alebo upravený výsledok hospodárenia (III. časť - r. 4 tabuľky G3)".

109. K tomuto všetkému však správny súd neprihliadol a naopak v bode č. 122 napadnutého rozsudku argumentoval, že:

„Nie je možné súhlasiť s postupom žalovaného, keď v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že postupoval podľa zásady zákonnosti v zmysle § 3 ods. 1 Daňového poriadku a nijak sa nezaoberal samotným znením § 5 ods. 3 a 4 zákona o osobitnom odvode, len odkázal na dôvodovú správu k zákonu o osobitnom odvode, podľa ktorej má byť základom odvodu suma výsledku hospodárenia pred zdanením uvedená na r. 100 daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby."

110. Na základe uvedeného kasačný súd musí konštatovať, že neakceptuje argumenty uvedené správnym súdom a v preskúmvanej veci sa na žalobcu ustanovenie § 5 ods. 4 zák. č. 235/2012 Z.z. vzťahuje.

111. Ďalej k namietanému rozporu zahrnutia rozpustenia rezerv do základu odvodu s princípom rovnosti a zákazu diskriminácie, zákazu retroaktivity, ochrany legitímnych očakávaní a princípom proporcionality (argumentácia žalobcu v oznámení o skutočnostiach - č.l. 20) kasačný súd na úvod uvádza, že medzi žalobcom a sťažovateľom nie je sporné, aký účtovný postup pre vykázanie hospodárskeho výsledku používa žalobca, t.j. že žalobca výsledok hospodárenia pred zdanením má vykázaný podľa medzinárodných účtovných noriem. Spor sa s dôrazom na rezervy z minulých období (výška deklarovaná žalobcom je 410.404.000 €, resp. 409.541.152,-- €) sa vedie o postup, ktorý sa má dotýkať retroaktívneho zahrnutia alebo nezahrnutia týchto rezerv do výpočtového základu odvodu.

112. Pre kasačný súd z dotknutých ustanovení Postupov účtovania vyplýva, že každá účtovná jednotka v súlade so zásadou opatrnosti má povinnosť vyhodnotiť budúce (predpokladané) riziká a straty, ktoré sa týkajú jej majetku a záväzkov, a ktoré sú jej známe v danom účtovnom období. Potupy účtovania v § 19 definujú rezervy ako záväzky spojené s povinnosťami z minulých období s neistým časovým vymedzením alebo výškou, ktoré v budúcnosti jej zníži ekonomické úžitky.

Podľa § 19 ods. 1 Postupov účtovania v citovanom znení rezerva sa tvorí na základe zásady opatrnosti na riziká a straty. Rezerva je záväzok predstavujúci existujúcu povinnosť účtovnej jednotky, ktorá vznikla z minulých udalostí, je pravdepodobné, že v budúcnosti zníži ekonomické úžitky účtovnej jednotky, pričom ak nie je známa presná výška tohto záväzku, ocení sa odhadom v sume dostatočnej na splnenie existujúcej povinnosti ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka pri zohľadnení rizík a neistôt. Záväzok s určitým časovým vymedzením a určitou výškou sa neúčtuje na účte rezerv, ale na príslušnom účte záväzku.

Podľa § 19 ods. 2 Postupov účtovania v citovanom znení spôsob tvorby a používania rezerv sa uvádza vo vnútornom predpise účtovnej jednotky, pričom rezerva sa môže použiť len na účel, na ktorý bola vytvorená. Pri tvorbe rezerv podľa odseku 8 písm. s) sa môžu použiť poisťovacie - matematické metódy a hodnota týchto rezerv sa upravuje na ich hodnotu v čase účtovania a vykazovania.

Podľa § 19 ods. 4 Postupov účtovania v citovanom znení zostatky rezerv sa prevádzajú do nasledujúceho účtovného obdobia.

Podľa § 19 ods. 6 Postupov účtovania v citovanom znení rezervy sú predmetom dokladovej inventúry a pri inventarizácii sa posudzuje ich výška a odôvodnenosť. Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa z dôvodu upravujúcich závierkových účtovných prípadov účtuje tvorba rezervy, alebo sa

upraví jej výška.

Podľa § 19 ods. 7 Postupov účtovania v citovanom znení rezervy sa vzťahujú na povinnosti vyplývajúce zo všeobecne záväzných právnych predpisov, z uzavretých zmlúv, z dobrovoľného rozhodnutia účtovnej jednotky splniť si povinnosť voči tretím stranám, napríklad ak na základe konania účtovnej jednotky v minulosti, zverejnenia pravidiel alebo oznámenia o uznaní zodpovednosti účtovnej jednotky tretia strana očakáva, že takáto povinnosť bude splnená. Rezervy sa vytvárajú na

- a) náklady súvisiace s odstránením znečistenia životného prostredia,
- b) reklamácie a záručné opravy,
- c) odstránenie odpadov a obalov,
- d) rekultiváciu pozemkov,
- e) demoláciu budov,
- f) odstupné,
- g) nevyčerpané dovolenky, vrátane sociálneho poistenia,
- h) odmeny členom dozornej rady a iných orgánov spoločnosti,
- i) nevyfakturované dodávky a služby,
- j) členské príspevky do zväzov, spolkov, komôr a podobne, ktoré sa týkajú vykazovaného účtovného obdobia,
- k) bonusy, skontá, rabaty a podobne, ktoré sa týkajú výrobkov, tovaru a služieb predaných pred ukončením vykazovaného účtovného obdobia,
- l) náklady na zostavenie, overenie, zverejnenie účtovnej závierky a výročnej správy týkajúcej sa vykazovaného účtovného obdobia,
- m) náklady na zostavenie daňového priznania za vykazované účtovné obdobie,
- n) pokuty a penále,
- o) finančné povinnosti vyplývajúce z ručenia a záruk,
- p) povinnosť spätného odkúpenia obalov,
- q) prebiehajúce a hroziace súdne spory,
- r) vyplácanie prémie a odmien,
- s) vyplácanie odchodného, vyplácanie plnení pre zamestnancov pri životných jubileách alebo pracovných jubileách a iných plnení pre zamestnancov (zamestnanecké požitky),
- t) provízie obchodným zástupcom,
- u) na stratové zmluvy a nevýhodné zmluvy, ktorými sú zmluvy, pri ktorých náklady nevyhnutné na splnenie zmluvných povinností preyšujú ekonomický úžitok, ktorý sa zo zmluvy očakáva,
- v) náklady na uvedenie prenajatého majetku do predchádzajúceho stavu podľa § 41,
- w) vypustené emisie do ovzdušia,
- x) a iné riziká a straty súvisiace s činnosťou účtovnej jednotky.

113. Právne predpisy ponechávajú voľnosť účtovnej jednotke pri tvorbe rezerv, ktorých rozsah je demonštratívne vymedzený v § 19 ods. 7 Postupov účtovania pod písmenami a) až x). Žalobca pri opise dotknutých rezerv používal nejasný pojem „viac druhov rezerv“ ako aj ich rozpustenie odôvodnil všeobecne tým, že došlo k prehodnoteniu výšky rezerv. Takýto postup kasačný súd nespochybnuje, nakoľko ide o výkon oprávnení účtovnej jednotky v zmysle § 19 ods. 6 Postupov účtovania.

114. Čo sa týka hore uvedených argumentov o porušení princípov (viď bod č. 111) postupom sťažovateľa, žalobca opisuje (bod č. 22 doplnenia žaloby), ako pristúpil k vyššie uvedenému čiastočnému rozpusteniu rezerv v rámci účtovného obdobia roka 2015, avšak išlo o rezervy, ktoré žalobca vytvoril v účtovníctve ešte pred 01.09.2012, a teda pred nadobudnutím účinnosti zák. č. 235/2012 Z.z. Tým nadobudol žalobca pocit, že po splnení všetkých s tým súvisiacich povinností, na neho sťažovateľ uvalil na zvýšenie výsledku hospodárenia z titulu rozpustenia rezerv ďalšie, úplne nové verejné dávky, ktoré žalobca v čase tvorby rezerv a zdaňovania nemohol rozumne očakávať (nakoľko v tom čase v právnom poriadku neexistovali).

115. Avšak základným poslaním správneho súdnictva v zmysle § 2 ods. 1 S.s.p. je prostredníctvom správneho súdu poskytovať ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy. Žalobca však pri tvorbe a následnom rozhodnutí postupoval

v medziach uváženia, ktoré mu zákonodarca zveril prostredníctvom zák. č. 431/2002 Z.z. a vykonávajúcich predpisov. Preto správny súd nemohol ako aj ani nepreskúmaval vzťah sťažovateľa k dôvodom tvorby, resp. dôvodom rozpustenia rezervy, nakoľko ide o účtovnú operáciu. Navyše otázku, prečo však pristúpil k rozpusteniu dotknutých rezerv, samotný žalobca neuviedol a ani neobjasnil.

116. Naopak sťažovateľ v kasačnej sťažnosti správne zdôraznil (vyjadrenie k bodom 126-127 - str. 8 kasačnej sťažnosti), že správny súd sa zaoberal len okrajovo problematikou rozpustenia rezerv vytvorených žalobcom v minulých účtovných obdobiach. Aj podľa kasačného súdu nie je možné súhlasiť s argumentom žalobcu, že rozpustenie rezerv je možné označiť ako čisto „účtovné“ zvýšenie výsledku hospodárenia. Žalobca ako každá účtovná jednotka je povinná viesť účtovníctvo správne, úplne a preukázateľne, čo sa v zmysle § 17 ods. 9 zák. č. 431/2002 Z.z. prejavuje aj v údajoch uvedených v účtovnej závierke.

Podľa § 8 ods. 1 zák. č. 431/2002 Z.z. v znení neskorších predpisov účtovná jednotka je povinná viesť účtovníctvo správne, úplne, preukázateľne, zrozumiteľne a spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov.

117. V tejto súvislosti sťažovateľ uviedol (str. 8 kasačnej sťažnosti) nasledovné:

„Z pohľadu správnosti tvorby a rozpustenia rezerv, čo do jej výšky, je potrebné uviesť, že z Poznámok k individuálnej účtovnej závierke za rok končiaci 31.12.2015 regulovanej osoby, nie je podľa správcu odvodu dostatočne preukázané a ani popisným spôsobom zdôvodnené rozpustenie rezerv k záväzkom súvisiacich predovšetkým s vyradovaním a likvidáciou jadroveenergetických zariadení a ukladaním vyhoreteho paliva, ako aj s ukončovaním prevádzky jadroveenergetických zariadení, ktorá predstavuje nosnú sumu tvorby aj rozpustenia rezerv na obdobie od 1 do 100 rokov pri súčasnej technológii a prognóz pri jej vyradovaní nadväzne aj na legislatívne zmeny v tejto oblasti.“

118. Z uvedených dôvodov musel kasačný súd aj tento sťažnostný dôvod vyhodnotiť ako relevantný.

V.

119. Kasačný súd vzhľadom na dôvod kasačnej sťažnosti uplatnený sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok nespĺňa zákonné požiadavky na formálne i obsahové náležitosti rozsudku požadované v zmysle § 139 S.s.p. Uvedený rozsudok správneho súdu nedostatočne vychádza zo zisteného skutkového stavu, ktorého právna subsumácia pod právo Únie a judikatúru Súdneho dvora nebola riadne správnym súdom odôvodnená. Kasačný súd sa nestotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi obsiahnutými v napadnutom rozsudku o tom, že preskúmané rozhodnutie vykazuje znaky nesprávneho právneho posúdenia veci a že je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.

120. Nakoľko počas konania kasačnému súdu bolo účastníkmi naznačené, že sa vyskytli prekážky z dôvodu potreby výkladu aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, tak v zmysle hore uvedených dôvodov konanie prerušil a pristúpil k podaniu hore opísaných prejudiciálnych otázok.

121. Žalobca tiež počas konania prezentoval svoje pochybnosti o súlade dotknutých ustanovení sústavou Slovenskej republiky ako aj s Listinou slobôd a Dohovorom (viď bod č. 17). Kasačný súd vyhodnotil tieto argumenty ako nedôvodné. Predovšetkým tak, ako uviedol sťažovateľ, kasačný súd nedospel k záveru, že by rozpustenie rezerv vyvolalo u žalobcu povinnosť platiť verejné platby (dane alebo iné verejné platby), ktoré by v čase ich vytvorenia neboli predvídateľné. Samotný žalobca na podporu svojich argumentov o diskriminačnom pôsobení zák. č. 235/2012 Z.z. ani v kasačnom konaní nešpecifikoval, že osobitný odvod nemohol uplatniť ako výdavok, t.j. že hospodársky výsledok sa v rovnakej výške stal základom nielen pre výpočet osobitného odvodu ale aj pre výpočet dane z príjmov.

122. Naopak, kasačný súd pri hodnotení argumentov žalobcu na predloženie návrhu Ústavnému súdu prihliadol nielen k záverom Súdneho dvora ale aj k odôvodneniu zákonodarcu, prečo bol prijatý zák. č. 235/2012 Z.z. Z dôvodovej správy vyplýva, že uvedený návrh bol predkladaný Národnej rade Slovenskej republiky ako jedno z opatrení na spravodlivé a ekonomicky efektívne rozdelenie bremena vplyvu

ekonomickej a hospodárskej krízy a za účelom zamedziť zhoršeniu deficitu verejných financií a jeho udržanie v predpísanom limite pod 3% HDP ustanovené Európskou Komisiou a aby do ozdravenia verejných financií boli zapojené a prispeli aj spoločnosti, ktoré pôsobia v regulovaných odvetviach.

123. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení sťažnostných bodov a stanoviska žalobcu ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté v súbežnej judikatúre (čl. 1 ods. 1 v spojení s čl. 7 ods. 2 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 5Sžf/26/2016, ale aj s prihliadnutím na rozsudok Súdneho dvora si Najvyšší súd nemohol osvojiť argumenty uvedené v inom rozsudku Najvyššieho súdu, a to sp.zn. 5Sžf/1/2019 (viď body č. 53 až č. 61), a preto sa od uvedeného rozsudku s prihliadnutím na princíp eurokonformného výkladu odchyľil, a po oznámení termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

124. Najvyšší súd po 01.07.2016 stratil právomoc zmeniť rozhodnutie krajského súdu tak, že zamietne žalobu. Bude preto úlohou správneho súdu, aby v ďalšom konaní v zmysle vyššie uvedených právnych názorov konajúceho kasačného súdu (§ 469 S.s.p.) posúdil, či zistené skutočnosti vo veci samej a s tým súvisiace právne názory vyslovené kasačným súdom nesmerujú k záveru, že žalobu je potrebné zamietnuť.

125. Kasačný súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by nariadenie pojednávania bolo potrebné.

126. O nároku na náhradu trov kasačného konania kasačný súd podľa § 467 ods. 2 S.s.p. nerozhodol, lebo toto rozhodnutie spadá do právomoci správneho súdu.

Podľa § 467 ods. 2 S.s.p. platí, že ak kasačný súd zmení rozhodnutie krajského súdu, rozhodne aj o nároku na náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).