

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/36/2020
Identifikačné číslo spisu: 1018201425
Dátum vydania rozhodnutia: 26. januára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1018201425.2

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Accenture, s.r.o., Plynárska 7/C, Bratislava, IČO: 35 724 498, právne zastúpený: PRK Partners s.r.o., Hurbanovo námestie 3, Bratislava, IČO: 35 978 643, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101364324/2018 zo dňa 16.07.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/141/2018-74 zo dňa 5. marca 2020, takto

r o z h o d o l :

Návrh na prerušenie konania sa z a m i e t a .

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101364324/2018 zo dňa 16.07.2018, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 100520190/2018 zo dňa 09.03.2018 o vyrubení rozdielu dane žalobcovi v sume 220 583,33 eura na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie - hospodársky rok od 01.09.2012 do 31.08.2013.

2. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že u žalobcu sa zdaňovacie obdobie začalo 01.09.2012 a skončilo 31.08.2013, a preto podľa názoru súdu žalovaný postupoval správne, keď na daný zistený skutkový stav aplikoval § 52t ods. 2 v spojení s ods. 10 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z

príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) a pri výpočte výšky daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vypočítaný základ dane za predmetné zdaňovacie obdobie rozdelil pomerne podľa počtu mesiacov na časť pripadajúcu na obdobie do 31.12.2012 a na časť pripadajúcu na obdobie po 31.12.2012. Na časť základu dane za obdobie od 01.09.2012 do 31.12.2012 uplatnil sadzbu dane 19% a na časť základu dane od 01.01.2013 do 31.08.2013 uplatnil sadzbu dane 23%.

3. Žalobca v žalobe namietal, že v dôsledku § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov boli príjmy (výnosy) z transakcií uskutočňovaných v roku 2012 umelo presunuté do roku 2013 a nasledovne zdanené vyššou sadzbou dane z príjmov, a preto je táto právna úprava protiústavná, pretože je neprípustne retroaktívna. Podľa názoru súdu bola táto námietka žalobcu nedôvodná, nakoľko nové pravidlá zdaňovania právnických osôb sa týkajú zdaňovacieho obdobia, ktoré začína najskôr 01.01.2013 s výnimkou zdaňovacieho obdobia, ktorým je hospodársky rok začínajúci v roku 2012 a končiaci v roku 2013. Navyše ustanovenie § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov pôsobí do budúca, t.j. upravuje spôsob zdaňovania do budúca od roku 2013 (pri podávaní daňového priznania za zdaňovacie obdobie - hospodársky rok začínajúci v 2012 a končiaci v roku 2013) a nijakým spôsobom nepostihuje základ dane daňovníka do konca roka 2012, a teda ani príjmy (výnosy) z transakcií uskutočňovaných v roku 2012. Nemožno hovoriť, že tieto príjmy boli umelo presunuté do roku 2013 a nasledovne zdanené vyššou sadzbou dane z príjmov, tak ako tvrdí žalobca, nakoľko príjmy z obchodnej činnosti právnickej osoby sú zmluvnými plneniami z vopred dohodnutých obchodných podmienok.

4. K tejto námietke správny súd poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžk/8/2016 zo dňa 27.06.2018, sp. zn. 4Cdo/98/2010, v zmysle ktorých k definujúcim znakom právneho štátu patrí aj zákaz retroaktivity právnych noriem, ktorý je významnou demokratickou zárukou ochrany práv a právnej istoty (PL. ÚS 16/95). Nie každá retroaktivita je však nezlučiteľná s princípmi, na ktorých je budovaný právny štát. V teórii a praxi sa rozlišuje, tzv. pravá a nepravá spätná účinnosť (retroaktivita) právnych predpisov. Význam tohto rozlišovania je založený na skutočnosti, že pokiaľ sa pravá retroaktivita v zásade odmieta ako nezlučiteľná s obsahom princípu štátu, nepravá retroaktivita sa akceptuje ako prípustný nástroj na dosiahnutie ustanovených a dostatočne významných cieľov verejnej moci.

5. K otázke zákazu retroaktivity právnych predpisov v oblasti daňového práva Ústavný súd Slovenskej republiky v Náleze sp. zn. PL.ÚS 38/2015 zaujal stanovisko, že v Ústavnom poriadku Slovenskej republiky sa uplatňuje zásada *lex retro non agit*, čiže zákon nemá spätnú účinnosť. Avšak v bode 22.1. tohto Nálezu ústavný súd uviedol, že „nová právna úprava je síce aplikovaná na platné právne vzťahy založené za účinnosti predchádzajúceho (rušeného) právneho predpisu, avšak reguluje správanie sa subjektov týchto právnych vzťahov do budúca bez toho, aby negovala nadobudnuté práva v minulosti za účinnosti predchádzajúcej právnej úpravy (definícia nepravej retroaktivity)“.

6. Pokiaľ ide o žalobcom uvádzaný Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PL. ÚS 5/2012, tento sa týkal ústavnej akceptovateľnosti § 17 ods. 2 písm. l) zákona o miestnych daniach, krajský súd uviedol, že išlo o odlišnú vec a s prejednávanou vecou nesúvisí.

7. Námietku žalobcu, že § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov zakladá zjavnú diskrimináciu medzi daňovníkmi výlučne na základe zvoleného účtovného a teda aj zdaňovacieho obdobia krajský súd neakceptoval, lebo k diskriminácii môže dôjsť až aplikáciou právneho predpisu subjektom na to oprávneným vo vzťahu ku konkrétnej osobe a len vtedy, ak štát bez objektívneho a rozumného ospravedlnenia zaobchádza odlišne s osobami v porovnateľných situáciách, alebo nezaobchádza odlišne s osobami, ktorých situácie sa citelne líšia. Táto zásada bola formulovaná aj v judikatúre Európskeho súdu pre ľudské práva (pozri *Thlimmenos v. Grécko*, č. 25735/94, rozsudok zo 06.04.2000, ods. 44). V danom prípade žalobca nepreukázal, že by s ním žalovaný zaobchádzal odlišne ako s inými právnickými osobami, ktoré mali za zdaňovacie obdobie určený hospodársky rok, ktorý začal v kalendárnom roku 2012 a ktorý skončil v roku 2013, a ktoré sa ocitli v podobnej situácii ako on. Práve opačný výklad § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov tak, ako to požadoval žalobca, by pôsobil diskriminačne voči ostatným subjektom, daňovníkom, ktorí by nemali zmenené účtovné

obdobie na hospodársky rok a na ktorých by s účinnosťou od 01.01.2013 bola aplikovaná sadzba dane vo výške 23% a v prípade žalobcu by aj na obdobie časti hospodárskeho roku od 01.01.2013 a končiaceho 31.08.2013 mala byť aplikovaná sadzba dane vo výške 19%.

8. Správny súd sa taktiež nestotožnil s názorom žalobcu, že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, nakoľko žalovaný zrozumiteľným spôsobom v odôvodnení rozhodnutia uviedol, prečo prvostupňový orgán postupoval správne, keď na daný zistený skutkový stav aplikoval § 52t ods. 2 v spojení s odsekom 10 zákona o dani z príjmov, na odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia aj poukázal, ktoré považoval za správne a v závere odôvodnenia rozhodnutia žalovaný uviedol, že povinnosťou správca dane je postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, v zmysle § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a správca dane pri vyrubení rozdielu dane prvostupňovým rozhodnutím postupoval v súlade so všeobecne záväznými a platnými právnymi predpismi.

9. Správny súd poukázal i na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 10Sžo/331/2015, podľa ktorého „nie je nevyhnutné, aby sa správny orgán zaoberal každou vznesenou námietkou, avšak musí byť z neho zrejmé, na základe čoho dospel k právnemu záveru vo svojom rozhodnutí“. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného, aj keď je stručné, je zrejmé, čo považoval orgán verejnej správy za právne relevantné podklady pre svoje rozhodnutie, ako ich posúdil a na základe čoho dospel k svojmu právnemu záveru.

10. Žalobca v podanej žalobe žiadal, aby súd konanie prerušil podľa § 100 ods. 1 písm. b) SSP a aby súd podal návrh na Ústavný súd Slovenskej republiky na začatie konania podľa čl. 125 ods. 1 písm. a) a čl. 144 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky o vyslovenie nesúlady znenia § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov s ústavou, ústavnými zákonmi a medzinárodnými zmluvami, s ktorými vyslovila súhlas Národná rada Slovenskej republiky, a ktoré boli ratifikované a vyhlásené spôsobom ustanoveným zákonom, keďže je presvedčený, že § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov je v rozpore s Ústavou Slovenskej republiky, a to najmä s jej čl. 1 ods. 1, čl. 13 ods. 1 písm. a), ods. 2 a 4, čl. 20 ods. 1 a čl. 35 ods. 1.

11. Súd o tomto jeho návrhu na prerušenie konania, ktorý bol súčasťou podanej žaloby, nerozhodol samostatným uznesením, nakoľko by sa jednalo o uznesenie, ktorým sa upravuje vedenie konania a voči ktorému nie je prípustná kasačná sťažnosť, a keďže žalobu zamietol, bolo by to v tomto štádiu konania nadbytočné a neúčelné. Správny súd v zmysle ustanovenia § 100 ods. 1 písm. b) SSP musí konanie prerušiť vždy, ak dôjde k záveru, že sú splnené podmienky na konanie o súlade právnych predpisov pred Ústavným súdom Slovenskej republiky. Podanie návrhu na začatie konania o súlade právnych predpisov je namieste vtedy, ak sa správny súd domnieva, že určujúca otázka pre jeho rozhodnutie vo veci je v právnom poriadku upravená ústavne nekonformným spôsobom.

12. Správny súd s poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžo/36/2012 zo dňa 18.09.2012 aj uznesenie ústavného súdu sp. zn. III ÚS 99/08 zo dňa 01.04.2008 a sp. zn. II. ÚS 420/2010 zo dňa 06.10.2010 konštatoval, že prerušenie konania z tohto dôvodu závisí výslovne od záveru súdu prejednávajúceho vec o nesúlade všeobecne záväzného právneho predpisu s ústavou, zákonom, alebo medzinárodnou zmluvou, ktorou je Slovenská republika viazaná a názor účastníka konania je v tomto smere irelevantný. Navyše žalobca tento svoj návrh, ktorým žiadal, aby súd podal návrh na začatie konania pred ústavným súdom riadne a dostatočne neodôvodnil, nekonkretizoval ho.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

13. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej aj ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ SSP, ktorou žiadal, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Alternatívne, aby rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vráti prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

Sťažovateľ súčasne požiadal kasačný súd o prerušenie konania v zmysle § 100 ods. 1 písm. b) SSP a podal návrh na začatie konania o posúdení súladu ustanovenia § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov s ústavou podľa čl. 130 ods. 1 písm. d) Ústavy v spojení s § 74 a nasl. zákona o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

14. Sťažovateľ namietal, že krajský súd nesprávne vyložil § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov a v ňom zakotvený mechanizmus aplikácie zvýšenej sadzby, nesprávne vyhodnotil charakter retroaktívneho pôsobenia § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov, a tiež nesprávne vyhodnotil zjavné porušenie princípu rovnosti, t.j. diskrimináciu zo strany zákonodarcu.

15. Uviedol, že jadro sporu medzi ním a žalovaným spočívalo vo vysporiadaní sa s protiústavnosťou ustanovenia § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov. Zo znenia § 52t ods. 10 totiž nevyplýva, že by sa mal základ dane daňovníka, ktorého zdaňovacím obdobím je hospodársky rok rozdeliť na časť pripadajúcu na obdobie do 31.12.2012 a časť pripadajúcu na obdobie od 01.01.2013.

16. Ustanovenie § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov účinný od 01.01.2013 teda zjavne ústi do zdaňovania príjmov (výnosov) spreď dátumu jeho účinnosti a teda vykazuje znaky pravej retroaktivity.

17. Sťažovateľ namietal záver krajského súdu, že pôsobenie § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov vykazuje znaky nepravej retroaktivity, ktorá je vo všeobecnosti prípustná podľa ním citovanej judikatúry.

18. V tom kontexte sa však krajský súd podľa názoru sťažovateľa nijako nevysporiadal s argumentom ústavného súdu citovaným sťažovateľom z rozhodnutia PL. ÚS 38/2015, že „obmedzením práva na podnikanie by bola taká úprava, ktorá by menila pravidlá odpisovania TU a TERAZ, teda počas kalendárneho roka bez úpravy určitej dĺžky legisvakačnej doby novej právnej úpravy“. Nie sú pritom pochybnosti, že krajský súd predmetné rozhodnutie považuje za relevantné na prejednávajúcu vec, keďže sám z neho v rozsudku cituje v bode 48. (hoci sťažovateľovi nie je zrejme, akú má záver o retroaktívnom pôsobení inej normy v zákone o dani z príjmov, konkrétne zmenených pravidiel odpisovania, relevanciu pri posudzovaní § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov).

19. Sťažovateľ podotkol, že z rozhodnutí ústavného súdu citovaných aj krajským súdom vyplýva, že ani norma vykazujúca znaky nepravej retroaktivity nemusí byť za každých okolností ústavne konformná. V danom kontexte ústavný súd odkazoval aj na možnú neústavnosť zmeny „TU a TERAZ“.

20. Efekt zmeny „TU a TERAZ“ ustanovenie § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov nepochybne má, keďže bezprostredne zasahuje do výšky sadzby dane v priebehu zdaňovacieho obdobia tých daňovníkov, ktorých zdaňovacím obdobím je hospodársky rok.

21. Navyše v prípade, že základ dane, ktorý daňovník dosiahol v roku 2012 bol vyšší (v priemere za mesiac) ako v roku 2013, takouto úpravou dochádza jednoznačne k pravej retroaktivite, lebo časť príjmov je zdanená vyššou sadzbou napriek tomu, že boli dosiahnuté ešte pred účinnosťou zákona.

22. Mal za to, že úprava zavedená § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov nemá žiadny legitímny cieľ, ktorý by odôvodňoval potrebu takéhoto retroaktívneho pôsobenia. Krajský súd v bode 50. rozsudku uviedol, že tento legitímny cieľ mal spočívať v odstránení diskriminácie, ktorá by nastala, ak by sa zvýšená sadzba uplatnila až na hospodársky rok, ktorý začne po 01.01.2013. Toto konštatovanie krajského súdu je podľa názoru sťažovateľa absurdné aj vzhľadom na iné novely zákona o dani z príjmov, ktoré zvyšovali sadzbu dane. Sťažovateľ uvádza, že krajský súd v tomto kontexte opomenul, že § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov je jediné prechodné ustanovenie v zákone koncipované v duchu, že sa uplatní na časť zdaňovacieho obdobia. Pritom napríklad sadzba dane z príjmov právnických osôb sa od roku 2012 menila trikrát. Argument použitý krajským súdom by znamenal, že vo zvyšných dvoch prípadoch boli diskriminovaní daňovníci, ktorých zdaňovacie obdobie je hospodársky rok, lebo „benefitovali“ zo zníženej sadzby neskôr.

23. Sťažovateľ uviedol, že § 52t ods. 10 cit. zákona zakladá nerovnaké zaobchádzanie (odlišnú výšku zdanenia) medzi daňovníkmi výlučne na základe toho, či uplatňujú ako zdaňovacie obdobie kalendárny rok alebo hospodársky rok, čo je ústavne neúnosné.

24. Krajský súd túto argumentáciu sťažovateľa odmietol jednak konštatovaním v bode 49., že Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. n. PL. ÚS 5/2012 „sa týkal ústavnej akceptovateľnosti § 17 ods. 2 písm. l) zákona o miestnych daniach, išlo o odlišnú vec a s prejednávanou vecou nesúvisí.“ Na identický nález pritom odkazoval v bode 47. rozsudku, takže je zjavné, že súvislosť tohto nálezu s prejednávanou vecou krajský súd v skutočnosti videl. V predmetnom náleze ústavný súd prvýkrát formuloval podmienky ústavného prieskumu daní. Tieto podmienky boli formulované so všeobecnou pôsobnosťou (nielen s relevanciou k miestnym daniam) a v nadväzujúcich rozhodnutiach týkajúcich sa daní na tento odkazoval (PL. ÚS 9/2014 aj PL. ÚS 38/2015).

25. Krajský súd navyše podľa sťažovateľa pretvoril jeho argumentáciu, ktorý nenamietal nerovnakú aplikáciu právneho predpisu, ale namietal nerovnaké zaobchádzanie zo strany zákonodarcu, t.j. zásah, ktorý je prejavom zjavného, resp. svojvoľného porušenia ústavného princípu rovnosti. Krajský súd sa teda argumentom porušenia princípu rovnosti vôbec nezaoberal nad rámec (mylného) konštatovania, že § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov diskrimináciu nespôsobuje, ale odstraňuje.

26. Sťažovateľ ďalej konštatoval, že chybný záver krajského súdu o nesplnení podmienok na prerušenie konania a podanie návrhu na začatie konania o súlade právnych predpisov spočíva v namietanom nesprávnom právnom posúdení skutkového stavu a zjavnom nepochopení diskriminačných dôsledkov, ktoré ustanovenie § 52t ods. 10 v praxi niektorým daňovníkom spôsobilo.

27. Sťažovateľ dôvodnosť podania návrhu na posúdenie súladu namietaného ustanovenia s ústavou vidí najmä v skutočnosti, že ustanovenie § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov (i) má retroaktívne účinky, pričom ide o retroaktivitu pravú, ktorá je neprípustná per se, (ii) ak by aj nepredstavovala pravú retroaktivitu ale tzv. nepravú retroaktivitu, aj v takom prípade by bola takáto úprava vyhodnotená ako ústavne nekonformná, (iii) zakladá zjavnú (svojvoľnú) diskrimináciu medzi daňovníkmi výlučne na základe toho, aké majú zvolené účtovné (a teda aj zdaňovacie) obdobie.

28. Na základe uvedeného navrhol kasačnému súdu, aby podal na Ústavný súd Slovenskej republiky návrh na začatie konania podľa čl. 125 ods. 1 písm. a) a čl. 144 ods. 2 Ústavy o vyslovení nesúladu znenia § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov s ústavou, s ústavnými zákonmi a s medzinárodnými zmluvami, s ktorými vyslovila súhlas Národná rada Slovenskej republiky a ktoré boli ratifikované a vyhlásené spôsobom ustanoveným zákonom.

29. Záverom požiadal v zmysle § 455 SSP kasačný súd o nariadenie pojednávania.

30. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie pred kasačným súdom

31. Prejednávaná vec bola dňa 17.06.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 5Sžfk pod sp. zn. 5Sžfk/36/2020. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Zb. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (článok 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa

predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačného senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou sp. zn. 5Sžfk/36/2020.

32. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

33. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/141/2018 zo dňa 05.03.2020, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101364324/2018 zo dňa 16.07.2018, potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 100520190/2018 zo dňa 09.03.2018.

34. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie - hospodársky rok od 01.09.2012 do 31.08.2013, o výsledku ktorej vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. 100312392/2018 zo dňa 07.02.2018.

35. Z obsahu protokolu vyplýva, že daňový subjekt za zdaňovacie obdobie nesprávne vykázal daňovú povinnosť na dani z príjmov právnickej osoby vo výške 1 571 656,27 eura, čo predstavuje o 220 583,33 eura menej, ako zistil správca dane daňovou kontrolou. Kontrolou dokladov predložených daňovým subjektom boli zistené skutočnosti v rozpore s ustanovením § 52t ods. 2 v spojení s § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov.

36. V riadnom daňovom priznaní podanom dňa 29.11.2013 kontrolovaný daňový subjekt vyplnil tabuľku J - Výpočet dane u daňovníka, ktorého zdaňovacím obdobím je hospodársky rok so začiatkom pred 31.12.2012 a použil sadzbu dane 19 % a 23 %. Dňa 28.06.2016 podal kontrolovaný daňový subjekt dodatočné daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie, ktorým je hospodársky rok od 01.09.2012 do 31.08.2013, v ktorom vyčíslil preplatok na dani z dôvodu, že daňovú povinnosť z celkového vyčísleného základu dane prepočítal sadzbou dane 19 %. V dodatočnom daňovom priznaní daňový subjekt tabuľku J nevyplnil.

37. Správca dane zistil, že daňový subjekt v riadnom daňovom priznaní vyčíslil daň vo výške 1 792 239,60 eura a v dodatočnom daňovom priznaní znížil daňovú povinnosť o 220 583,33 eura. Správca dane preto vyzval daňový subjekt výzvou na odstránenie nedostatkov daňového priznania č. 103602796/2016 zo dňa 26.07.2016, aby doplnil úplnosť údajov v tabuľke J podaného v dodatočnom daňovom priznaní v súlade s platným znením § 52t ods. 2 nadväzne na § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov a opravil správnosť údajov v riadkoch číslo 600, 700, 800, 850, 900, 901, 930, 940 v súlade s výpočtami v tabuľke J. Zároveň bol daňový subjekt oboznámený, že podľa § 17 ods. 3 Daňového poriadku, ak nedostatky na základe výzvy neodstráni v určenej lehote, správca dane vykoná daňovú kontrolu alebo určí daň podľa pomôcok.

38. Daňový subjekt na výzvu reagoval listom zo dňa 12.09.2016, v ktorom uviedol, že zvýšenie sadzby z 19 % na 23 % podľa § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov sa vzťahuje na daňovníkov, ktorých hospodársky rok začal v kalendárnom roku 2012 a nie na žalobcu, nakoľko tento inštitút hospodárskeho roka používa od roku 2004/2005, a teda nezmenil svoje zdaňovacie obdobie špekulatívne a toto ani v kalendárnom roku nezačalo a dodatočné daňové priznanie neopravil.

39. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty so stanoviskom žalobcu nesúhlasil a rozhodnutím č. 100520190/2018 zo dňa 09.03.2018 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 220 583,33 eura na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie - hospodársky rok od 01.09.2012 do 31.08.2013. V odôvodnení uviedol, že žalobcovi zvýšil daňovú povinnosť tak, že v súlade so znením § 52t ods. 2 v

nadväznosti na § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov použil pre výpočet dane z príjmov právnickej osoby za kontrolované zdaňovacie obdobie sadzbu dane 19% za obdobie od 01.09.2012 do 31.12.2012 a sadzbu dane 23 % za obdobie od 01.01.2013 do 31.08.2013. Zastával názor, že § 52t ods. 2 v nadväznosti na § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov sa vzťahuje na všetkých daňovníkov, ktorých zdaňovacím obdobím je hospodársky rok, ktorý začal v kalendárnom roku 2012 a skončí v roku 2013.

40. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím s odôvodnením, že správca dane pri výpočte výšky daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie postupoval v súlade so všeobecne záväznými a platnými právnymi predpismi, t.j. v súlade s § 52t ods. 2 v nadväznosti na § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

41. Podľa § 15 písm. b) zákona o dani z príjmov účinného od 01.01.2013, ak tento zákon neustanovuje inak, sadzba dane zo základu dane právnickej osoby zníženého o daňovú stratu je 23%.

42. Podľa § 52t ods. 2 zákona o dani z príjmov, ustanovenie § 15 v znení účinnom od 1. januára 2013 sa prvýkrát použije za zdaňovacie obdobie, ktoré sa začína najskôr 1. januára 2013 s výnimkou uvedenou v odseku 10.

43. Podľa § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov, daňovník, ktorého zdaňovacím obdobím je hospodársky rok, ktorý začal v kalendárnom roku 2012 a ktorý skončí v roku 2013, vypočíta svoju daňovú povinnosť ako súčet

a) súčinu pomernej časti základu dane za počet mesiacov od začiatku zdaňovacieho obdobia do 31. decembra 2012 a sadzby dane vo výške 19%; táto pomerná časť základu dane sa vypočíta ako súčin podielu základu dane zníženého o daňovú stratu a počtu mesiacov tohto zdaňovacieho obdobia, a počtu mesiacov od začiatku zdaňovacieho obdobia do 31. decembra 2012 a

b) súčinu pomernej časti základu dane za počet mesiacov od začiatku kalendárneho roka 2013 do konca zdaňovacieho obdobia a sadzby dane vo výške 23%; táto pomerná časť základu dane sa vypočíta ako súčin podielu základu dane zníženého o daňovú stratu a počtu mesiacov tohto zdaňovacieho obdobia, a počtu mesiacov od 1. januára 2013 do konca zdaňovacieho obdobia.

44. Podľa § 100 ods. 1 písm. b) SSP správny súd konanie uznesením preruší, ak pred rozhodnutím vo veci dospel k záveru, že sú splnené podmienky na konanie o súlade právnych predpisov; v tom prípade podá Ústavnému súdu Slovenskej republiky návrh na začatie konania podľa osobitného predpisu.

45. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, a to najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe, a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

46. Kasačný súd sa prioritne zaoberal návrhom sťažovateľa na prerušenie konania pred správnym súdom a predložením veci ústavnému súdu na začatie konania o súlade ustanovenia § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov, ktoré považoval za protiústavné, s právnymi predpismi. Podľa sťažovateľa jadro sporu spočívalo vo vysporiadaní sa s protiústavnosťou daného ustanovenia, čo následne viedlo aj k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci krajským súdom.

47. Kasačný súd súhlasí s právnym názorom krajského súdu, že v danom prípade neboli splnené podmienky na postup súdu podľa ust. § 100 ods. 1 písm. b) SSP. Na uvedený postup je potrebné, aby k záveru o splnení podmienok na rozhodovanie Ústavného súdu SR v zmysle čl. 125 Ústavy SR, teda na konanie o súlade právnych predpisov s Ústavou SR, dospel správny súd v rámci svojej rozhodovacej činnosti a nie podával návrh žalobca, pretože nie je spokojný s právnou úpravou. Naviac, ani jeden argument sťažovateľa, ohľadom podania návrhu na začatie konania podľa

osobitného predpisu súd nepresvedčil, že by zákonná úprava bola v rozpore s Ústavou SR. Pravidlá § 52t a mechanizmus aplikácie zvýšenej sadzby určuje zákonodarca v rámci legislatívneho procesu. Hodnotiac námietky sťažovateľa, súd sa nestotožnil s jeho názorom, že by išlo o protiústavnú právnu normu, avšak je pravda, že jednotliviec sa s ňou (najmä ak sa ho priamo dotýka) nemusí stotožňovať, pričom v tomto ohľade treba dodať, že táto norma bola stanovená celospoločensky.

48. Kasačný súd preto návrh sťažovateľa na prerušenie konania zamietol.

49. K namietanému nesprávnemu výkladu § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov a nesprávnemu právnemu posúdeniu veci krajským súdom kasačný súd uvádza, že v ustanoveniach § 52t je riešený postup pri zdaňovaní príjmov na základe uskutočnených zmien v zákone počas určitého prechodného obdobia.

50. Ustanovenie § 52t ods. 10 určuje postup pri uplatnení 23% sadzby dane z príjmov právnických osôb. Sadzbu dane vo výške 23% uplatní daňovník po prvýkrát za zdaňovacie obdobie roku 2013, t.j. v zdaňovacom období, ktoré sa začína 01.01.2013.

51. Sadzbu dane vo výške 23% uplatní aj daňovník za zdaňovacie obdobie, ktorým je hospodársky rok začínajúci v roku 2012 a končiaci v roku 2013. V tomto prípade daňovník rozdelí svoj základ dane na dve časti:

a) od začiatku zdaňovacieho obdobia, ktorým je hospodársky rok, do konca roku 2012, pričom na túto časť základu dane uplatní sadzbu dane vo výške 19% - pri výpočte daňovník postupuje tak, že základ dane vydolí číslom 12, t.j. počtom mesiacov trvania zdaňovacieho obdobia a vynásobí číslom, ktoré zodpovedá počtu mesiacov trvania zdaňovacieho obdobia v roku 2012, a

b) od začiatku roku 2013 do konca zdaňovacieho obdobia, ktorým je hospodársky rok, pričom na túto časť základu dane uplatní sadzbu dane vo výške 23% - pri výpočte daňovník postupuje tak, že základ dane vydolí 12, t.j. počtom mesiacov trvania zdaňovacieho obdobia a vynásobí číslom, ktoré zodpovedá počtu mesiacov trvania zdaňovacieho obdobia v roku 2013.

52. Na základe uvedeného sa kasačný súd nestotožňuje so zásadným argumentom sťažovateľa, že zo znenia § 52t ods. 10 nevyplýva, že by sa mal základ dane daňovníka, ktorého zdaňovacím obdobím je hospodársky rok rozdeliť na časť pripadajúcu na obdobie do 31.12.2012 a časť pripadajúcu na obdobie od 01.01.2013. Naopak, zo znenia právnej normy vyplýva práve výklad opačný.

53. Z vyššie citovaného ustanovenia (§ 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov) vyplýva, že ak mal daňový subjekt zdaňovacie obdobie hospodársky rok, ktorý začal v roku 2012 a skončil v roku 2013, bol povinný postupovať podľa § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov a základ dane znížený o daňovú stratu mal rozdeliť pomerne podľa počtu mesiacov na časť pripadajúcu na obdobie do 31.12.2012 a na časť pripadajúcu na obdobie po 31.12.2012. Na tú časť základu dane, ktorá pripadá na obdobie od začiatku zdaňovacieho obdobia do 31.12.2012 mal uplatniť sadzbu dane 19% a na časť základu dane, ktorá pripadá na obdobie po 31.12.2012 do konca zdaňovacieho obdobia mal uplatniť sadzbu dane 23%.

54. Sťažovateľ postupoval v súlade s § 52t ods. 2 a § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov pri výpočte výšky daňovej povinnosti v riadnom daňovom priznaní. V dodatočnom daňovom priznaní vypočítal kontrolovaný daňový subjekt výšku daňovej povinnosti uplatnením len sadzby dane 19% zo základu dane za celé zdaňovacie obdobie - hospodársky rok od 01.09.2012 do 31.08.2013.

55. Kasačný súd konštatoval, že správca dane pri výpočte výšky daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane postupoval v súlade so znením § 52t ods. 2 v nadväznosti na § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov a vypočítaný základ dane za kontrolované zdaňovacie obdobie rozdelil pomerne podľa počtu mesiacov na časť pripadajúcu na obdobie do 31.12.2012 a na časť pripadajúcu na obdobie po 31.12.2012. Na časť základu dane od 01.01.2013 do 31.08.2013 uplatnil sadzbu dane 23%.

56. Podľa názoru kasačného súdu bol postup správcu dane v súlade so znením platných právnych predpisov.

57. Námietky voči retroaktívnemu zvýšeniu sadzby dane a voči svojvoľnej diskriminácii zo strany zákonodarcu kasačný súd považuje za nedôvodné, vzhľadom ku skutočnosti, že ustanovenie § 52t ods. 10 zákona o dani z príjmov pôsobí do budúca od roku 2013 a nepostihuje základ dane daňovníka do konca roka 2012.

58. Požiadavke sťažovateľa o nariadenie pojednávania kasačný súd nevyhovel. Ustanovenie § 455 SSP je žiaduce vykladať tak, že obsahuje vo vzťahu k ustanoveniu § 107 ods. 1 SSP špeciálnu právnu úpravu. Prípadné nariadenie pojednávania v kasačnej veci nastane za splnenia zákonnej podmienky, a teda situácie, keď kasačný súd dospeje k záveru, že danú vec je potrebné z určitých dôvodov pojednávať, čo sa v danom prípade nenastalo. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, s ktorými sa v celom rozsahu stotožňuje a prípadné nariadenie pojednávania by právne posúdenie veci kasačným súdom nezmenilo.

59. Námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil Najvyšší správny súd SR ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa v rozhodnutí riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

60. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

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

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.

